

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA AGILIZAR LA
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN
ESPECIAL DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA
EXPORTACIÓN DE CAFÉ EN GUATEMALA”**

ROSELYN JOHANNA PERDOMO MASTERS

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2010

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA AGILIZAR LA
DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN
ESPECIAL DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA
EXPORTACIÓN DE CAFÉ EN GUATEMALA”

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

ROSELYN JOHANNA PERDOMO MASTERS

*PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO
DE CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA*

EN EL GRADO DE ACADÉMICO DE

LICENCIADA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2010

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic.	José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic.	Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero	Lic.	Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Segundo	Lic.	Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal Tercero	Lic.	Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto	P.C.	Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal Quinto	P.C.	José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS
PRÁCTICAS BÁSICAS.**

Auditoría	Lic.	Salvador Giovanni Garrido Valdéz
Matemáticas – Estadística	Lic.	José de Jesús Portillo Hernández
Contabilidad	Lic.	Olivio Adolfo Cifuentes Morales

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TÉSIS

Presidente	Lic.	Rubén Eduardo del Águila Rafael
Secretario	Lic.	José Rolando Ortega Barreda
Examinador	Lic.	Erik Roberto Flores López

Guatemala, 27 de julio de 2010

Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

Por este medio me permito informarle que en cumplimiento con la designación que se me hiciera la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, de fecha 31 de julio de 2008, he procedido a la revisión del trabajo de tesis denominado "**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA AGILIZAR LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACIÓN DE CAFÉ EN GUATEMALA**", preparado por la señorita **ROSELYN JOHANNA PERDOMO MASTERS**.

En mi opinión, el trabajo desarrollado por la señorita **ROSELYN JOHANNA PERDOMO MASTERS** cumple con los requisitos que las normas universitarias exigen, razón por la cual me permito recomendarlo para su discusión en el examen privado de tesis, previo a optar el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Sin otro particular hago propicia la oportunidad para suscribirme del señor Decano con toda consideración y respeto,

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. OLIVIO ADOLFO CIFUENTES MORALES
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 6,426



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

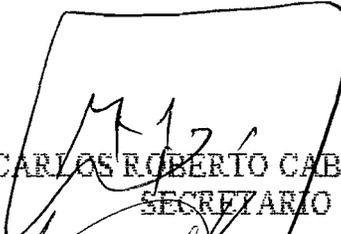
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
ONCE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL DIEZ.**

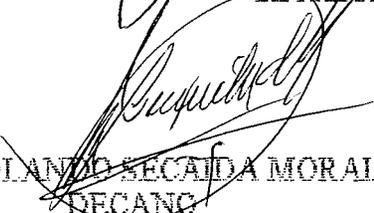
Con base en el Punto CUARTO, inciso 4.4, subinciso 4.4.1 del Acta 17-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 9 de noviembre de 2010, se conoció el Acta AUDITORIA 209-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 3 de noviembre de 2010 y el trabajo de Tesis denominado: "PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA PARA AGILIZAR LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACIÓN DE CAFÉ EN GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó la estudiante ROSELYN JOHANNA FERDOMO MASTERS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO BECAITA MORALES
DECANO



Sup.



ACTO QUE DEDICO

- A Dios
Por haberme dado la sabiduría y la fortaleza para alcanzar esta anhelada meta y porque todo lo que tengo, soy y lo que llegaré a ser, se lo debo a él.
- A MI Padre
Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Gracias por darme la vida, el amor, enseñanzas, el apoyo incondicional y por enseñarme a tomar decisiones importantes en la vida.
- A Mi Madre
Nora Sobeida Masters Vargas de Perdomo
Por todo el amor y apoyo que me ha brindado en cada momento de mi vida, gracias por toda su paciencia, comprensión y darme confianza necesaria para decidir el rumbo de mi vida personal y profesional.
- A Mi Futuro Esposo
Carlos Rafael Albizures Guerrero
Por su amor, su comprensión y su apoyo incondicional en todo momento, gracias por motivar cada día de mi vida y estar siempre conmigo.
- A Mi Hermana
Claudia Sobeidy Perdomo Masters
Con todo mi amor y cariño, gracias por estar siempre allí en las buenas y en las malas.
- A Mi Sobrino
Leonel Sebastian Perdomo Masters
Con todo mi amor y sirva de ejemplo en el inicio de su vida.
- A Mis Abuelitas
Roselia Salguero y Francisca Vargas
Por su amor y ternura incondicional.
- A
Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales
Por su apoyo en la asesoría de Tesis.
- Mis Amigos
- Mis Compañeros de trabajo
- Mis Compañeros de estudio
- La Universidad de San Carlos de Guatemala,
Especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas.

ÍNDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>Pag. No.</u>
<i>Introducción</i>	
Capítulo I	
<u>Empresa Exportadora de Café en Guatemala</u>	
1.1 Antecedentes históricos	1
1.2 Definición del Café	3
1.3 Desarrollo del Café	5
1.4 Regiones del Café	6
1.5 Descripción del Producto	8
1.6 Componentes del Café	10
1.7 Proceso Productivo	10
1.8 Exportaciones de Café	20
Capítulo II	
<u>El Impuesto al Valor Agregado</u>	
2.1 Antecedentes Históricos del Impuesto al Valor Agregado	32
2.2 Impuestos	32
2.3 El Impuesto al Valor Agregado y sus orígenes	34
2.4 El Período Impositivo	39
2.5 El Crédito Fiscal	39
2.6 El Débito Fiscal	43
Capítulo III	
<u>La Devolución del Crédito Fiscal</u>	
3.1 Origen del Crédito Fiscal	45
3.2 Documentación del Crédito Fiscal	47
3.3 Procedencia del Crédito Fiscal	48
3.4 Requisitos que deben de cumplir los contribuyentes para la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial	51

3.5 Notificación de la Superintendencia de Administración Tributaria por la solicitud de Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial	63
3.6 La Empresa exportadora prepara y presenta la documentación solicitada por la Superintendencia de Administración Tributaria	65
3.7 Ejecución del Trabajo	65
3.8 Procedimientos de Auditoría para realizar la Auditoría de la Superintendencia de Administración Tributaria	67
3.9 Información a Revelar	71

Capítulo IV

CASO PRÁCTICO

Procedimientos de Auditoría para agilizar la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial de Empresas que se dedican a la exportación de Café en Guatemala

4.1 Antecedentes de la Empresa	73
4.2 Procedimientos para solicitud de la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial	75
4.3 Procedimientos de Auditoría para agilizar la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial	103
Conclusiones	107
Recomendaciones	108
Referencia Bibliográficas	109

INTRODUCCIÓN

Este trabajo surge de la necesidad de los contribuyentes de conocer de forma resumida procedimientos que ayuden a agilizar la Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial, del Impuesto al Valor Agregado, ya que por desconocimiento o bien el requerir información mensual por parte de la Administración Tributaria de documentación no necesaria, hacia el sector empresarial provoca deficiencias en los expedientes de solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se plantean lineamientos legales y técnicos que deben de llevarse a cabo para agilizar la Devolución del Crédito Fiscal.

Cuando una empresa no presenta la documentación realmente necesaria para solicitar la devolución del crédito fiscal, corre el riesgo que la Administración Tributaria le planteé ajustes, o le deniegue total o parcialmente la devolución del mismo, lo que da como resultado la pérdida de capital necesario para el desarrollo de sus operaciones, falta de liquidez y mala reputación e imagen. Por otra parte, la empresa se ve en la necesidad de evacuar audiencias en el caso de ajustes.

Derivado de las diferentes circunstancias que se atraviesan al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal y la importancia que éste reviste para el desarrollo de las actividades de las empresas exportadoras de café, se desarrolla el presente trabajo de tesis con la finalidad de orientar a estudiantes y profesionales en Contaduría Pública y Auditoría, con conocimientos generales del cultivo del café en Guatemala y conocimientos específicos de procedimientos que ayuden a agilizar la devolución del Crédito Fiscal y los diferentes procesos administrativos para solicitar su devolución.

Además se espera que la información contenida en la presente investigación sea considerada por las empresas exportadoras de café, y así tomar en cuenta la importancia y la necesidad de la auditoría para asegurarse mejores

resultados al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial.

En el primer capítulo de esta investigación se desarrollan las generalidades de la empresa exportadora de café, partiendo de los antecedentes históricos, conceptos y proceso productivo.

El segundo capítulo describe conceptos acerca de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual regula específicamente lo relacionado con el procedimiento, requisitos y plazo para las devoluciones del crédito fiscal a los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que se encuentran inscritos dentro del régimen especial de devolución del crédito fiscal a los exportadores.

El tercer capítulo da a conocer aspectos específicos e importantes acerca de la devolución del crédito fiscal, así como los requisitos y procedimientos realizados por la Administración Tributaria.

Por último, en el cuarto capítulo, se plantea y desarrolla, el caso práctico de “Procedimientos de auditoría para agilizar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial, de empresas que se dedican a la exportación de café en Guatemala”; describiendo los diferentes procedimientos realizados por la Administración Tributaria y la propuesta de nuevos procedimientos de auditoría que pueden ayudar a agilizar el proceso de devolución del crédito fiscal en el régimen especial.

Es importante indicar que en el contenido del presente documento se encuentran citas bibliográficas que permiten al usuario del documento conozca la fuente de información, dichas citas se encuentran de la siguiente forma (2:47) el primer número significa el número de libro de conformidad al orden que se encuentran dentro de la bibliografía; el segundo número seguido de los dos puntos corresponde a la página consultada.

Para finalizar, en el trabajo de tesis se presentan las conclusiones y recomendaciones que se obtuvieron con el análisis del estudio realizado.

CAPÍTULO I

EMPRESA EXPORTADORA DE CAFÉ EN GUATEMALA

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1.1 Historia Del Café a Nivel Mundial

El árbol de café tiene su centro de origen en la lejana Abisinia (en la geografía actual Etiopía), en el Nororiente de África. En el mundo sobresalen por su importancia comercial, la especie de los cafés arábigos y los de los cafés robustos. La primera especie abarca casi las tres cuartas partes de la producción mundial y se cultiva principalmente en Centro y Sur de América. El cafeto es probablemente originario de la provincia de Kafa, en Etiopía, pero no está resuelta completamente.

Una leyenda muy comentada y difundida sobre el origen del café es la de un pastor de Abisinia (actual Etiopía), llamado Kaldi, observó el efecto tonificante de unos pequeños frutos rojos de arbusto en las cabras que lo habían consumido en los montes, efecto comprobado por él mismo al renovarse sus energías.

Kaldi llevó unas muestras de hojas y de frutos a un monasterio, donde los monjes por curiosidad las pusieron a cocinar. Al probar la bebida la encontraron de tan mal sabor, que arrojaron a la hoguera lo que quedaba en el recipiente. Los granos a medida que se quemaban, despedían un agradable aroma. Fue así como a uno de los monjes se le ocurrió la idea de preparar la bebida a base de granos tostados.

Parece que las tribus africanas, que sabían del café desde la antigüedad, molían sus granos y elaboraban una pasta utilizada para alimentar a los animales y aumentar las fuerzas de los guerreros. Su cultivo se extendió en primer lugar en la vecina Arabia, llevado probablemente por prisioneros de guerra, donde se popularizó aprovechando la prohibición del alcohol por el Islam. Yemen fue un centro de cultivo importante, desde donde se propagó al resto del mundo árabe.

Se le llamó entonces qahwa, que significa vigorizante. Los datos arqueológicos disponibles hoy en día sugieren que el café no fue «domesticado» antes del siglo XV: el proceso de elaboración de la bebida, largo y complejo, explica quizás el descubrimiento tardío de las virtudes de las semillas del cafeto, poco atractivas inicialmente. Los recientes descubrimientos (1996) de un equipo arqueológico británico, aún por confirmar, dejan entrever la posibilidad de que el consumo comenzara a partir del siglo XII, en Arabia.

1.1.2 Historia del Café en Guatemala

En 1773, llegaron las primeras plantas de café a Guatemala, como resultado de una iniciativa desarrollada por sacerdotes jesuitas. A mediados del siglo XVIII, por primera vez, se había consumido café en público en Guatemala. Antes de esa fecha su consumo como bebida no se había generalizado aunque algunas veces se usaba como medicina.

En 1803 una disposición gubernamental entro en vigor, exonerando durante diez años al cacao, azúcar, algodón y café, del impuesto de alcabala y de otros impuestos; además, en 1835, se decreto un premio de doscientos pesos al agricultor que primero cosechara cien quintales de café, con premios de cien pesos el segundo, tercero y cuarto lugar.

En 1854 se hizo la primera exportación, consistente en 95 quintales oro a un valor FÖB de USD 10 por quintal. En 1867 el café guatemalteco participo por primera vez en un evento internacional, La Exhibición Internacional de Paris y en 1888 ganó el Primer lugar de Exhibición Mundial de Paris, alcanzando sus mayores niveles de producción debido a una alta cotización en el mercado internacional. En 1915 el café guatemalteco nuevamente es galardonado, obteniendo el Primer Lugar en la Exposición de San Francisco, en Estados Unidos de América.

En 1,910 los guatemaltecos, doctor Federico Lehnhoff y Eduardo T. Cabarrus desarrollaron el café soluble en Francia, pero la Primera Guerra Mundial impidió que se comercializara quedando la patente en Francia. La fórmula que se usa actualmente es la misma, pues no ha sido mejorada.

En ese mismo año el caficultor guatemalteco, Ingeniero Roberto Okrassa, desarrollo en su finca de Antigua Guatemala, una retrilla con quebradora y pulidora que sigue siendo usada mundialmente. Su invento recibió el conocido nombre de Retrilla Okrassa.

Los Cafés que se producen en Guatemala se clasifican como “Arábigos Lavados”, produciéndose en todos sus departamentos, tienen diferentes características por la altitud, tipo de suelo, temperatura, nubosidad y régimen de la región donde se cultivan. Esto afecta las características del grano de café en tamaño, estructura y consistencia, causando calidades que además de ser distintas, son diferentes entre si. Esta regionalización natural única produce varios tipos exclusivos de café. Entre los mas conocidos se encuentran: El Café Fraijanes, Café Cobán, Café Huehuetenango, Café Atitlán y Café Antigua, este último constituye un tipo de café reconocido internacionalmente, que es objeto de un sobreprecio en los mercados gourmet. Se cultiva en una zona localizada entre volcanes, cuyas laderas forman un valle con condiciones ecológicas y climáticas particularmente propicias para el cultivo del mejor café. Los suelos, de origen volcánico, son jóvenes y presentan condiciones óptimas de fertilidad para el grano, algunos expertos nacionales y extranjeros, consideran que el café Genuino Antigua, es uno de los cafés mas finos que se producen en el mundo. (10:1)

1.2 DEFINICIÓN DE CAFÉ

El vocablo café se deriva del árabe “kahwah” (auá), llegando a nosotros a través del vocablo turco “kahweh” (cavé), con distintas acepciones, según los idiomas, pero conservando su raíz.

Se trata de un arbusto siempre verde originario de Etiopía. Es sin duda hoy uno de los vegetales más conocidos en el mundo entero. Una versión dice que el cafeto o café fue descubierto casualmente por un pastor al ver que sus cabras, que habían comido el fruto de esta planta, se ponían nerviosas e intranquilas. Otra versión, en cambio, afirma que el café lo descubrieron unos monjes que lo utilizaban para proporcionarse insomnio en sus horas de oración nocturna. Sea como fuere, el caso es que se conocen unas 30 especies de café.

El café, la familiar bebida que se hace hirviendo los granos tostados y molidos de *Coffea* Arábica y otras especies de *Coffea*, ha sido por mucho tiempo una de las bebidas más importantes en el mundo, siendo rivalizado sólo por el té, la cocoa y el mate. Durante el siglo XVII, el café se producía en áreas localizadas en Arabia y los países vecinos, para el consumo en toda la región musulmana. La popularidad de la bebida fue tal que su uso por los mahometanos fue prohibido por algún tiempo. Aunque fue introducido a los mercados europeos del sur por los comerciantes árabes, a fines de la Edad Media, el café no fue ampliamente conocido en Europa sino hasta que las rutas marítimas hacia el Oriente fueron abiertas por los navegantes holandeses e ingleses en el siglo XVII. Gran cantidad de cafés, los cuales en muchos casos estaban destinados a volverse centros renombrados de actividad social, literaria y política, se establecieron en Inglaterra, Holanda y otros lugares del norte de Europa, más o menos hacia 1650 y posteriormente en las colonias americanas.

Arabia y las zonas cercanas permanecieron como las únicas fuentes de abastecimiento para el café hasta 1658, cuando los holandeses introdujeron la *Coffea* arábica a Ceilán y, en 1699, a Java. Unos veinte años después de establecerse en Java, los embarques de *C. arabica*, vía París, a la Martinica y otros países, proporcionaron el núcleo para una gran cantidad del café arábigo ahora bajo cultivo, incluyendo casi todas las plantaciones del Nuevo Mundo.

El café se denomina frecuentemente como bebida que se obtiene por infusión a partir de los frutos y semillas del cafeto (*Coffea*), que contiene una sustancia estimulante

llamada cafeína. Por extensión, también designa el lugar de consumo del mismo, una cafetería o bistró.

El cultivo del café está muy extendido en numerosos países tropicales, en especial Brasil, que concentra poco más de un tercio de la producción mundial. El café es uno de los principales productos de origen agrícola comercializados en los mercados internacionales, y a menudo supone una gran contribución a las exportaciones de las regiones productoras.

Según lo establece la Asociación Nacional del Café (Anacafé), Se produjeron un total de 6,7 millones de toneladas de café anualmente entre los años 1998 y 2000, y se espera que se eleve la cifra a 7 millones de toneladas anualmente en 2010.

A partir de la semilla tostada y molida se elabora la infusión conocida por el mismo nombre. En Costa Rica, España, Portugal y Río de la Plata es frecuente el consumo de café torrado o torrefacto (tostado en presencia de azúcar). Suele tomarse como desayuno o en la sobremesa después de las comidas, y es una de las bebidas sin alcohol más socializadoras en muchos países. Existen casi tantas formas de preparar esta bebida como consumidores, pero la más popular, aparte de tomarlo solo, es la que lleva leche, aunque también se le suele añadir crema o nata, leche condensada, chocolate o algún licor. Se sirve habitualmente caliente, pero también se puede tomar frío o con hielo. (11:1)

1.3 DESARROLLO DEL CAFÉ

Café y Caffé es representante de una asociación de pequeños productores del noroccidental departamento de Huehuetenango, que busca mejorar la calidad del producto para elevar los ingresos de los pequeños agricultores. El Señor Pérez, uno de los 170 pequeños productores guatemaltecos que participan del programa, explica que se les paga "un poquito más, 45 quetzales el quintal de grano

maduro", es decir seis dólares por 46 kilogramos. "Pero se gana poco porque el fertilizante es caro".

En dos años, Café y Caffè pretende favorecer a 2,000 pequeños caficultores de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y República Dominicana, reduciendo su vulnerabilidad socioeconómica y cultural, aumentando la sostenibilidad de los cultivos y promocionando el turismo rural en las áreas cafetaleras.

Los caficultores fueron capacitados en mejores técnicas de cosecha, proceso y secado del café, preservando los sistemas tradicionales de producción así como formas de reciclar los subproductos para convertirlos en otra fuente de ingresos.

Parte del café que se cultiva manualmente bajo sombra, a una altura de entre 1.500 y 2.000 metros, se exporta a Italia, donde es distribuido por las importadoras Pausa Café, Mokafe y Eataty en restaurantes y supermercados. (12.1)

1.4 REGIONES DEL CAFÉ

1.4.1 A nivel mundial

Las principales regiones productoras de café son América del Sur (particularmente Brasil y Colombia), Vietnam, Kenia y Costa de Marfil. Hawái tiene una pequeña producción de café de gran calidad y elevado precio, pero entre las numerosas variedades desarrolladas, el café más caro y famoso sigue siendo el Blue Mountain procedente de Jamaica. Aunque actualmente Colombia posee numerosas plantaciones de cafés orgánicos de altísima calidad que están empezando a ganar reconocimiento mundial. Durante varias décadas en los siglos XIX y XX Brasil fue el mayor productor y monopolista virtual en el comercio del café, hasta que una política de mantenimiento de altos precios generó oportunidades de negocio a otros productores, como Colombia, Guatemala, México, Costa Rica e Indonesia.

1.4.2 Las siete regiones cafetaleras de Guatemala son:

- **Región 1: Quetzaltenango, San Marcos:** El café es cultivado entre los 1,460 y 1,910 msnm, temperaturas promedio de 21 a 27C grados, es suelo mayormente volcánico y piedra caliza, se cultiva el café tipo Bourbon, Catuai y Caturra y las propiedades de la taza, muy aromático con marcada acidez y buen cuerpo.
- **Región 2: Suchitepéquez, Retalhuleu, Solota y Chimaltenango:** Este grano en su mayoría del tipo Bourbon, Typica, Caturra y Catuai, se caracterizan por ser altamente aromático, acidez quebradiza y pronunciada y un cuerpo completo. Su cultivo se da en alturas entre los 1,200 y 1,800 msnm a temperaturas promedios 20 y 23 C grados.
- **Región 3: Guatemala, Escuintla, Sacatepéquez y El Progreso:** Región donde se encuentra Antigua, es reconocida internacionalmente por su café de alta calidad cultivado entre los 1,460 y 1,780 msnm, los granos de tipo Bourbon, Caturra y Catuai, son producidos en esta región y su taza se caracteriza por tener un cuerpo completo y aterciopelado, de un aroma rico, animado y una fina acidez.
- **Región 4: Santa Rosa, Jalapa y Jutiapa:** De suelo volcánico rico en potasio y cultiva entre 1,270 y 1,590 msnm a una temperatura promedio de 22 C grados. La combinación de estos factores da un grano terminantemente duro muy similar a un genuino Guatemala Antigua y se caracteriza por tener un aroma suave, un cuerpo completo y acidez marcada.
- **Región 5: Huehuetenango, Quiché:** Siendo la región más alta de todas (3,750 msnm) su siembra se da entre 1,590 y 1,910 msnm a una temperatura promedio de 23 C grados de clima subtropical y húmedo dan lugar a las características de una taza con cuerpo muy marcado, acidez fina y acentuada, muy aromático y un placentero acento avinatado.
- **Región 6: Alta Verapaz, Baja Verapaz:** Zonas definidas como boscosas húmedas subtropicales con alturas promedio entre 1,360 y 1,590 msnm y temperaturas que oscilan de 15 a 23 C grados con una mezcla de piedra caliza y

arcilla en el suelo, esto permite retener constantemente la humedad y dotan de características estupendas en su calidad, fragante, aromático con cuerpo medio, acidez ligera. Son producidos los cafés de tipo Bourbon, Maragogype, Caturra, Catuai y Peche.

- **Región 7: Chiquimula, Zacapa, Izabal:** estructuralmente parecido al café cultivado en Cobán pero menos intenso, es cosechado en suelo volcánico y arcilla. Es cosechado a altura entre 1,369 y 1,750 msnm y temperaturas entre 18 y 25 C grados. Los cafés de nuevo oriente son aromáticos con una acidez marcada y buen cuerpo. (15.1)(17:Portal de SAT)

1.5 DESCRIPCIÓN DEL PRODUCTO

Los cafetos son arbustos de las regiones tropicales del género Coffea, de la familia de los rubiáceos. Dos son las especies que se utilizan para la preparación de la bebida, aunque también se han probado otras especies del género Coffea sin gran éxito ni difusión.

- Coffea arabica o cafeto arábica es la que se cultiva desde más antiguamente, y representa el 75 por ciento de la producción mundial de café. Produce un café fino y aromático, y necesita un clima más fresco. El cultivo del arábica es más delicado, menos productivo y está reservado a tierras altas de montaña, entre 900 y 2.000 msnm. Originario de Etiopía, hoy en día se produce en países como Brasil, Camerún, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, Guatemala, Haití, Jamaica, Java, Kenia, México, Perú, Bolivia, Puerto Rico, República Dominicana, El Salvador, Tanzania, Honduras y Venezuela.
- Coffea canephora o cafeto robusta ofrece una bebida rica en cafeína; fuerte y más ácido, usualmente usado para la fabricación de café soluble o instantáneo y mezclas. El robusta se adapta a terrenos llanos, con rendimientos más elevados. Originario del Congo Belga (actualmente República Democrática del Congo), hoy en día se cultiva no sólo en África (Costa de Marfil, Angola y el propio Zaire), sino

también en India, Indonesia, Madagascar, Brasil y Filipinas. Es más resistente que el arábico (de ahí su nombre de «robusta»).

Los cafetos son arbustos con hojas persistentes y opuestas, que agradecen disponer de algo de sombra. Producen frutos carnosos, rojos o púrpuras, raramente amarillos, llamados cerezas de café, con dos núcleos, cada uno de ellos con un grano de café (la cereza de café es el ejemplo de una drupa poliesperma). Cuando se abre una cereza, se encuentra el grano de café encerrado en un casco semirrígido transparente, de aspecto apergaminado, que corresponde a la pared del núcleo. Una vez retirado, el grano de café verde se observa rodeado de una piel plateada adherida, que se corresponde con el tegumento de la semilla.

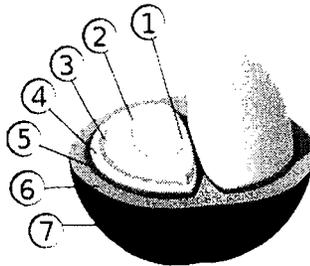
Aunque sea técnicamente posible producir variedades de café genéticamente modificados que contengan un gen tóxico para los insectos o que produzcan un grano sin cafeína, ninguno se comercializa por el momento. La única experiencia de plantación en pleno campo organizada por el CIRAD en la Guyana Francesa fue destruida por algunos militantes anti-Organismo genéticamente modificado.

La principal enfermedad del café es la roya y está causada por el hongo (fungi) *Hemileia vastatrix*, o *Urediniomycetes* del café, que le da una coloración característica a las hojas e impide la fotosíntesis de la planta. En 1869, este parásito destruyó completamente, en un período de 10 años, las plantaciones de Sri Lanka, antes prósperas. Desde entonces, este parásito pasó a ser ubicuo. Prolifera sobre todo en las plantas de arábica. El robusta parece ser bastante resistente.

Los escólitos del café (*Stephanoderes hampei*) atacan indiferentemente a las plantas de robusta y de arábica, destruyendo los granos. La amenaza que representan estos insectos es considerable, tanto más que su resistencia a los insecticidas aumenta.

(12.1)

1.6 COMPONENTES DEL CAFÉ



Estructura del fruto y del grano de un cafeto:

1. Corte central
2. Grano de café (endosperma)
3. Piel plateada (tegumento)
4. Pergamino (endocarpio)
5. Capa de pectina
6. Pulpa (mesocarpio)
7. Piel exterior (epicarpio) (13.1)

1.7 PROCESO PRODUCTIVO

1.7.1 Cultivo

Aunque la imagen de las plantaciones de café se asocie a menudo con la de inmensos terrenos que se pueden encontrar en diversos países, la producción mundial de café proviene, alrededor de un 70%, de explotaciones principalmente familiares de superficie inferior a 10 hectáreas, incluso generalmente por debajo de cinco hectáreas.

Al tratarse de pequeños agricultores, el cultivo del café da trabajo a un enorme número de personas, ya que la recolección, muy raramente mecanizada, requiere un tiempo de mano de obra importante que constituye la parte fundamental del coste de producción. Así pues, sólo en Brasil, se estima entre 230.000 y 300.000 el número de agricultores que viven del café y 3 millones el número de personas empleadas.

El tiempo necesario para un cafeto joven que se establece para comenzar a producir es de 3 a 4 años. A continuación el arbusto puede vivir numerosas décadas. La copa se rebaja para evitar un excesivo desarrollo en altura.

Las plantaciones pueden hacerse completamente al descubierto, lo que facilita la organización de las operaciones de cultivo y aumenta la producción frutal, pero disminuye la longevidad y la resistencia a las enfermedades de los cafetos. Por otra parte, las plantaciones pueden hacerse a semisombra (se habla de café de sombra), lo que mejor se corresponde con la autoecología de la especie, pero reduce la productividad y complica la gestión. Hay numerosos métodos de cultivo de sombra, desde la plantación directa en bosque hasta sabias combinaciones de árboles de refugio cortados en función de la fase de fructificación de los cafetos o hasta sistemas de policultivo. Las plantaciones de sombra inducen generalmente una mejor biodiversidad, aunque muy variable en calidad según los sistemas empleados y en relación al estado inicial natural.

Cuando los frutos llegan a la madurez, de 6 a 8 meses después de la floración para el arábica, de 9 a 11 meses para el robusta, puede comenzar la cosecha del café. Se emplean dos métodos: la recolección o el despallado.

La recolección consiste en recoger manualmente sólo las cerezas maduras en su punto. Es la técnica más costosa, que obliga a pasar durante días varias veces sin interrupción por el mismo arbusto pero que obtiene las mejores calidades de café. El despallado consiste en raspar la rama de las cerezas. Este método puede ser mecanizado. Se recoge por esta técnica expeditiva una mezcla heterogénea de cerezas más o menos maduras, y es el origen de cafés más ácidos (debido a los frutos aún verdes). En el Departamento de Caldas, ubicado en Colombia la cosecha de café viene en una época del año de septiembre, octubre y noviembre, el café maduro, de color rojo se recolecta prontamente para que no se desperdicie por el suelo; la comunidad de parcelas pequeñas, lleva el café a una máquina de moler café y se le saca la cáscara, se deja en reposo por una noche o un día y se le aplica el proceso del lavado, se seca en un

planchón o en una secadora hecha de madera, se vende en la federación nacional de cafeteros o alguna otra compra. Esta es la cosecha 4 o 5 recolectas buenas de café y los pueblos y el departamento, adquieren buen comercio, transporte, etc., la economía hay intercambios y compras.

1.7.2 Clasificación de los granos por separación en cubas de agua

Inicialmente los granos de café recién cogidos se procesan, ya sea mediante el método seco, o el húmedo.

- **Método seco**

Se emplea el proceso seco para el café Robusta y gran parte del café Arábigo de Brasil y Etiopía. Se secan los granos al sol y luego se muelen para eliminar la capa exterior, el mucílago seco, la vitela y la cáscara plateada. El proceso de molienda se realiza en las instalaciones grandes. Los desperdicios pueden servir como combustible, o también, como alimento para los animales.

El secado se practica sobre superficies de secado, donde se rastrillan las cerezas de café y se extienden regularmente. Después de algunos días, la parte carnosa ya deshidratada se separa.

- **Método húmedo**

Por otra parte, el proceso húmedo, que se emplea para obtener el café Arábigo de más alta calidad, puede provocar seria contaminación. Los granos maduros se lavan primero para eliminar los más livianos y la basura, luego se reducen a pulpa para quitar la capa exterior y parte del mucílago que se encuentra debajo de ésta. En seguida, es necesario fermentar los granos, recién reducidos a pulpa, en los tanques respectivos. Este proceso enzimático descompone las otras capas de mucílago, formando un afluyente que puede causar serios problemas de contaminación, al descargarlo directamente a los arroyos o ríos. Luego de un lavado final, el café ahora llamado «vitela», se seca al sol o artificialmente. Luego, el café se descascara para quitar la

capa plateada y la de vitela, produciendo el café en grano «limpio» o «verde» que se comercializa internacionalmente.

La mayor parte del café verde del mundo pasa por algún tipo de proceso de lavado, entre ellos la mayoría del café de calidad superior.

El lavado se aplica a frutos bien maduros. Después de ser recogido, el café verde es clasificado por inmersión en agua. Los frutos malos o inmaduros flotarán y los frutos buenos y maduros se hundirán. La piel de la cereza y parte de la pulpa es eliminada presionando el grano mediante una máquina sumergida a través de una rejilla. El grano todavía tendrá una cantidad significativa de pulpa adherida que necesita ser quitada. Así se obtienen cafés lavados, descritos como «propios y brillantes», generalmente menos ácidos y de mejor sabor. La técnica, a menudo mecanizada, necesita disponer de cubas y de un suministro de agua suficiente.

El proceso húmedo requiere una gran cantidad de agua y puede provocar serios problemas de contaminación. Se puede reciclar la mayoría de caudal para economizar agua, y, al hacer esto, se concentra el contenido de enzimas en el agua, para el proceso de producción de pulpa, y esto facilita la fermentación. El agua utilizada para el lavado final puede verterse directamente a los ríos, pero el otro afluente debe pasar por los pozos de filtración.

Después del secado o el lavado, el grano de café se encuentra aún encerrado en el núcleo del fruto (el endocarpio): es el café coque (después de secado) o el café parche o vitela (después de lavado). Es necesario clasificarlo, con el fin de eliminar cualquier haba descompuesta, descolorada o dañada. La selección puede mecanizarse, en las instalaciones industriales, con ayuda de cámaras, pero esta operación se hace a menudo manualmente, en los países en desarrollo.

El café puede conservarse protegido por su propia cáscara durante un cierto tiempo. Algunas cosechas incluso se envejecen para mejorar el sabor del café.

La última operación de preparación, que permite obtener el café verde, consiste en descascarillar mecánicamente los granos. Luego, el café se descascara para quitar la fina capa plateada (el tegumento) y la de vitela, produciendo el café en grano «limpio» o «verde» que se comercializa internacionalmente. Las cáscaras se recuperan y se utilizan como combustible.

Son los granos secos o lavados, luego descascarillados, los que se comercializan en los mercados internacionales.

- **Semi-húmedo**

El semi-húmedo es un proceso híbrido con un uso muy limitado en Brasil y Sumatara/Célebes. Se pasa la cereza a través de un rastrillo para eliminar la piel y parte de la pulpa como en el proceso húmedo pero el producto resultante es secado al Sol y no fermentado ni cepillado.

Tipos de café y altitudes donde que se cultivan

Tipos	Altitud			
	Metros		Pies	
	De	Hasta	De	Hasta
Bueno lavado		606		2.000
Extra bueno lavado	606	758	2.000	2.500
Prima	758	909	2.500	3.000
Extra prima	909	1.060	3.000	3.500
Semi duro	1.060	1.212	3.500	4.000
Duro	1.212	1.364	4.000	4.500
Duro fantasía	1.364	1.455	4.500	5.000
Estrictamente duro	1.364 y más		Arriba de 4.800	

Fuente: Manual de caficultora, ANACAFÉ

1.7.3 Pasos adicionales

a) Clasificación

Una vez que el café se ha secado y pasa a ser café verde, se clasifica a mano o máquina para quitar las impurezas y los granos malos o deformes. Además, el café también es clasificado por tamaño.

b) Pulido

Algunos granos de café se pulen para quitar la piel de plata. Esto se hace para mejorar el aspecto de los granos de café verde y para eliminar los desperdicios que se hayan producido en el tueste.

c) Almacenamiento

El café verde es bastante estable si se almacena de forma correcta. Debe guardarse en contenedores que transpire —a menudo algún tipo de saco de fibra— y lo mantengan seco y limpio.

d) Envejecimiento

Todo el café, cuando fue introducido en Europa, venía del puerto de Moca, en lo que se conoce actualmente como Yemen. Para importar los granos a Europa, el café iba en barcos en un trayecto muy largo rodeando el continente africano. Estos largos viajes y la exposición al aire del mar cambiaba el sabor del café. Una vez que el Canal de Suez fue abierto, el tiempo del trayecto hacia Europa se redujo enormemente y comenzó a llegar café cuyo sabor no había sido alterado. En cierta medida, este café más fresco fue rechazado porque los europeos se habían acostumbrado al sabor anterior.

Para intentar lograr un sabor parecido al anterior, parte del café se envejecía en grandes almacenes al aire libre en los puertos durante seis o más meses en un intento de simular los efectos de los largos viajes en mar.

Aunque todavía se debate ampliamente, se cree que ciertos tipos de café verde mejoran con los años; especialmente aquellos valorados por su baja acidez, como los cafés de Indonesia o India. Varios de los productores de estos cafés venden granos de café que han sido envejecidos unos 3 años, y algunos llegan incluso a 8 años. Sin embargo, la mayor parte de los expertos en café están de acuerdo en que el punto más alto de sabor y frescura del café se logra un año después de la cosecha, ya que los granos de café envejecidos en exceso pierden gran parte de su contenido en aceites esenciales.

e) Descafeinamiento

La semilla de cafeto contiene un 2% de cafeína. Ya en 1943 se comprobó que un gramo diario de cafeína (equivalente a 10 tazas de café express o a 5 de café filtrado por goteo), absorbido durante una semana basta para inducir un cuadro carencial o síndrome de abstinencia.

El descafeinamiento es un procedimiento cuyo objetivo consiste en proporcionar el sabor del café, pero sin los efectos excitantes de la cafeína.

El primero en llevar a cabo el procedimiento fue el químico alemán Friedrich Ferdinand Runge en 1820 después de que su amigo, el poeta Goethe, le sugiriera que analizara los componentes del café para descubrir la causa de su insomnio. Runge también fue el descubridor de la cafeína.

Sin embargo, el verdadero progreso técnico trascendental no se produjo hasta la vuelta del siglo, en 1903, cuando Ludwig Roselius, un importador alemán, decidió pretratar los granos de café con vapor antes de ponerlos en contacto con el solvente extractor de la cafeína. De esta forma, al aumentar la superficie de los granos húmedos e hinchados se facilitaba la eliminación de la cafeína, haciendo posible producir café descafeinado a escala comercial por primera vez. El café descafeinado se introduce en Estados Unidos bajo la reconocida marca Sanca (derivado de sans caffeine, o sea, «sin cafeína» en

francés). Posteriormente la marca fue adquirida por la compañía de alimentos General Foods.

La disminución del contenido en cafeína se hace a costa de las cualidades gustativas. Se utilizan varios métodos. El principio general, basado en el de Roselius, consiste en empapar los granos en agua, extraer la cafeína del líquido así obtenido por adición de solvente orgánico o por adsorción sobre carbón activo, y finalmente volver a empapar los granos en el líquido empobrecido en cafeína para que reabsorban los otros compuestos siempre presentes. El solvente, principalmente el acetato de etilo que se encuentra en los frutos, nunca está en contacto con los granos, sólo con el agua con la cual se empapa el grano. Existe también un método de descafeinamiento que utiliza un chorro de dióxido de carbono bajo presión.

f) Tueste y torrefacción

Llegados a su destino, los granos son tostados, lo que desarrolla su aroma y les da su color oscuro. En algunos países, el tueste se hace añadiendo hasta un 15% de azúcar a los granos de café, en cuyo caso el proceso se denomina torrefacción y el café resultante, con un sabor algo más vigoroso y granos de brillo aceitoso a consecuencia del caramelo depositado, café torrefacto. A continuación los granos se muelen.

Con el tueste, los granos duplican su tamaño. Al principio de la aplicación del calor, el color de los granos verdes pasa a amarillo, luego a marrón canela. Es en ese momento cuando el grano pierde su humedad. Cuando la temperatura en el interior alcanza alrededor de 200 °C, salen los aceites de los granos. En general, cuanto más aceite hay, más sabor tiene el café.

Durante el tueste, los granos se agrietan de una forma similar a la de las palomitas de maíz que explotan bajo calor. Hay dos momentos de «explosión» que se utilizan como indicadores del nivel de tueste alcanzado.

Niveles de tueste: rubio, canela, medio, ropa de monje, marrón, marrón oscuro, italiano (o seminegro), francés (negro)

Los granos se vuelven más oscuros y liberan aún más aceite hasta que finaliza el tueste, y son retirados de la fuente de calor.

Hasta el siglo XIX se compraban los granos verdes y su tostado se hacía con estufa. En 1900 la empresa Hill Brothers inventa el envasado en vacío de café tostado, que conservaba el sabor y aroma por más tiempo. Esto cambiaría la forma de consumir café y sentenció la vida de las tostadoras locales.

g) Variedades de granos de café

Los granos de café, según su procedencia, tienen generalmente características distintivas como sabor (los criterios sobre el sabor incluyen términos como «cítrico» o «terroso», contenido, cuerpo y acidez. Éstos dependen del ambiente local donde crecen las plantas de café, su método de proceso, y la subespecie genética o varietal. Así, los cafés presentan un gran abanico de sabores, y las variedades más valoradas y más raras alcanzan precios muy elevados.

A menudo se realizan mezclas de cafés para conseguir combinaciones equilibradas o complejas, y existen muchas mezclas populares. Una de las mezclas tradicionales más antiguas es la de Moka-Java, combinando granos de ambos tipos. Las particulares notas de sabor chocolateado de la moka dieron lugar a la popular bebida condimentada con chocolate, el Café Moca, que se pudo haber inventado en circunstancias donde no había disponibles granos de moka. Hoy en día, la mezcla de Moka-Java se lleva a cabo a menudo con otras variedades para proporcionar diversidad. Además de las mezclas comercializadas, muchas cafeterías tienen su propia firma «mezcla de la casa».

Algunas variedades de granos son tan conocidas y demandadas que son mucho más caras que otras. Los cafés Montaña azul de Jamaica y el Kona hawaiano son quizás los ejemplos más prominentes. Estos granos se mezclan a menudo con otras variedades,

más económicas, y se le añade el término «mezcla» al etiquetado, como por ejemplo «Mezcla Montaña azul» o «Mezcla de Kona» aunque contengan una pequeña cantidad del café mencionado.

h) Consumo

- **Preparación de la bebida**

La molienda

El grado de espesor de la molienda tiene un impacto importante en el proceso de elaboración de la bebida, y es crítico saber combinar la consistencia del grado de fineza del café con el método de elaboración para poder extraer un sabor óptimo de los granos tostados. Los métodos de la elaboración del café que exponen la molienda de café a agua calentada durante mucho tiempo necesita que las partículas tengan un mayor grosor que si, en cambio, se utilizan métodos más rápidos. Los granos que se muelen demasiado para un determinado método de elaboración expondrán demasiada área superficial al agua caliente y producirán un gusto amargo y áspero. En el otro extremo, si se muele poco y se dejan partículas excesivamente gruesas, se producirá un café débil, acuoso y falto de sabor.

i) Conservación y almacenaje

El café debe ser guardado en un lugar seco, oscuro, fresco y sellado al vacío (sin oxígeno).

La infusión: La bebida se obtiene por infusión del café molido en agua caliente. Existen numerosas variantes de este método:

- El café turco (o café griego), preparado haciendo hervir en el agua el café molido muy finamente, tres veces (se trata del método más antiguo).
- El café filtro, preparado haciendo pasar lentamente agua hirviendo a través de un filtro relleno de café molido.

- El café expresso, preparado haciendo pasar rápidamente agua hirviendo bajo presión a través del café molido.
- El ristretto (en español significa restringido), todavía más corto que el expresso. La mayor concentración de sabor se consigue con un grano aún más fino o al acortar el tiempo y obtener unos 30 ml de café.
- El café en dos, variante reciente del café filtro y el expresso.

Idealmente, para conservar su sabor, el café debe molerse justo antes de la infusión. Por deseo práctico, frecuentemente se comercializa ya molido y al vacío. (14.1)

1.8 Exportaciones de Café

1.8.1 Estadísticas económicas

El café es la segunda mercancía comercializada en el mundo, tras el petróleo. Se estima en 125 millones el número de personas que vive del cultivo del café, incluyendo 25 millones de pequeños productores. Cada año se beben 400.000 millones de tazas de café. Por tanto, en juego hay muchos intereses económicos y sociales extremadamente importantes. Respecto al café, la unidad de medida es la bolsa de 60 kg (en Colombia la medida son sacos de 70Kg.). La producción mundial es superior a 100 millones de bolsas desde hace varios años (120 millones en 2,002, 102 millones en 2,003). De esta producción, se exportan más de 80 millones de bolsas cada año (88 millones en 2,002, 84 millones en 2,003). Los mayores exportadores del café son los sudamericanos. Colombia y Brasil han exportado desde hace décadas millones de toneladas de éste producto a todo el mundo. Dicen que de cada 10 hogares del mundo en los que se consume café en 9 de ellos el café proviene de América Latina más específicamente de América del Sur, de Colombia, Brasil o el Perú. También en la lista están Ecuador y Venezuela como productores.

Hay que tener en cuenta que el cultivo del café en Vietnam no es realmente tradicional (en 1,987, estaba en la 31ª posición mundial), los vietnamitas son sólo consumidores. El acceso a esta posición de primer productor de robusta es en realidad el resultado de una voluntad política, fomentado por el Banco Mundial. La llegada extremadamente agresiva de Vietnam al mercado del café combinado con la enorme extensión del cultivo en Brasil son las dos principales razones alegadas para explicar la caída del curso a mediados de los años 90. El descenso de los precios cesó desde 2,004. Las dos razones alegadas son el aumento del consumo en China y en Rusia por una parte, y una reducción de la producción mundial por otra. Este aumento de precios permite ahora a los pequeños productores vivir del producto de la venta de su cosecha.

En 2,008 los precios del café subieron (con promedios mensuales del índice ICO de entre 78,79 céntimos de dólar estadounidense por libra en septiembre y 101,44 en marzo). Esta subida fue causada probablemente por un aumento del consumo en Rusia y China, así como una cosecha entre un 10% y un 20% inferior a la registrada en años anteriores. Ahora muchos agricultores de café pueden vivir de sus productos, pero no en todas las etapas, pues el aumento del precio del petróleo encarece los costes de transporte, la torrefacción y el empaquetado de los granos de café. Se espera que los precios se mantengan o que incluso suban aún más en 2,009.

Se utilizan varias clasificaciones para etiquetar el café producido bajo ciertos estándares ambientales o de trabajo. Por ejemplo, bird-friendly o el shade-grown se producen en las regiones donde la sombra natural (producida por los árboles) se utiliza para proteger las plantas del café durante parte de la estación de crecimiento. El café orgánico se produce bajo estrictas pautas de certificación, y se produce sin utilizar pesticidas artificiales potencialmente dañinos. El café convencional es producido utilizando más pesticidas que cualquier otro cultivo agrícola — el algodón es el segundo. El café de comercio justo es producido por pequeños productores de café; garantizando para estos productores un precio mínimo, aunque históricamente con precios bajos, los actuales mínimos de comercio justo son más bajos que el precio de mercado de sólo unos pocos años antes. TransFair USA es la principal organización

que supervisa actualmente las prácticas comerciales de comercio justo del café en los Estados Unidos, mientras que la Fairtrade Foundation hace lo propio en el Reino Unido.

A continuación se muestra el siguiente cuadro muestra los principales productores de Café en el mundo:

PRINCIPALES PRODUCTORES DE CAFÉ EN EL MUNDO

Pais	Toneladas (1)	Bolsa (2)	Nota
 Brasil	17,000,000	36,070	
 Vietnam	13,580,000	16,000	*
 Colombia	11,400,000	15,400	F
 Indonesia	2,770,554	6,446	*
 Guatemala	568,000	4,000	F
 México	962,000	4,500	F
 India	954,000	4,367	F
 Perú	677,000	4,250	est. 2008
 Etiopía	1,705,446	5,733	*
 Honduras	370,000	3,833	F
 Mundo	7,742,675	118,920	A

Significado simbolos = figura oficial, F = FAO estimación, A = Total en el mundo

Source (1): Food and Agricultural de Organización de Naciones Unión (2):Organización Internacional del Café

Casi la totalidad de la producción mundial de café es obtenida en zonas tropicales y subtropicales, en su mayoría países en vías de desarrollo o subdesarrolladas. En muchos casos la exportación de café constituye parte importante de los ingresos del país, y su producción un gran generador de empleo.

De la producción del café no sólo depende un gran número de personas (25 millones en el mundo) sino también muchos países productores. Hay zonas, como por ejemplo los grandes lagos de África (Burundi, Rwanda, Uganda...) que, a pesar de no ser uno de los principales países en la exportación de café al volumen mundial, su economía depende de un 80% de su exportación.

Colombia es el primer exportador mundial de café suave y tiene representación mundial a través de las tiendas Juan Valdez. Además tiene una de las más grandes variedades de cafés especiales, ya que dependiendo de la región de cultivo, el sabor, color y aroma del café varían; muchos de estos cafés se consideran premium dentro del mercado mundial y pueden ser bastante costosos. Otros países como Guatemala y el Perú poseen una variedad climática única por lo que las variedades de café cultivados en sus microclimas permite la creación de café Gourmet de gran sabor y textura por lo que el desarrollo económico depende más de la calidad que de la cantidad de la producción.

En América, los principales exportadores de café son Brasil (primer exportador a nivel mundial), Colombia (tercer exportador a nivel mundial), México (sexto exportador a nivel mundial), Honduras (decimo exportador a nivel mundial), Perú (octavo exportador a nivel mundial) y Guatemala (noveno exportador a nivel mundial), siendo la producción y exportación del Perú, uno de las que más ha crecido en los últimos años a nivel mundial.

En el caso peruano, el café es el principal producto agrícola de exportación del país. Se cultiva principalmente el café arábico (*Coffea arabica*), en las variedades Typica, Bourbon, Pache, Caturra y Catimor. El principal importador del café peruano es Alemania (32%), seguido de los Estado Unidos de América (22%), Holanda, Bélgica y Francia. Estos 5 países importan el 74% del café producido en el Perú. Del total de la

producción del café peruano, 27% corresponde a los cafés especiales y el 73% a los convencionales. En el rubro de cafés especiales exportados por el Perú el 56% es orgánico, el 30% corresponde a Comercio Justo, 11% son sostenibles y el 3% corresponde a Grado1/Gourmet Premium. Asimismo, 2 millones de peruanos dependen directa e indirectamente de esta actividad. Cabe resaltar, que el Perú es el principal exportador mundial de café orgánico.

En 1,825, la producción mundial era de 100.000 toneladas y en 2,001 fue de 6 millones. Desde 1,997 hasta 2005, la producción ha aumentado un 20%, dos veces más que la demanda. (16:1)

1.8.2 Importaciones

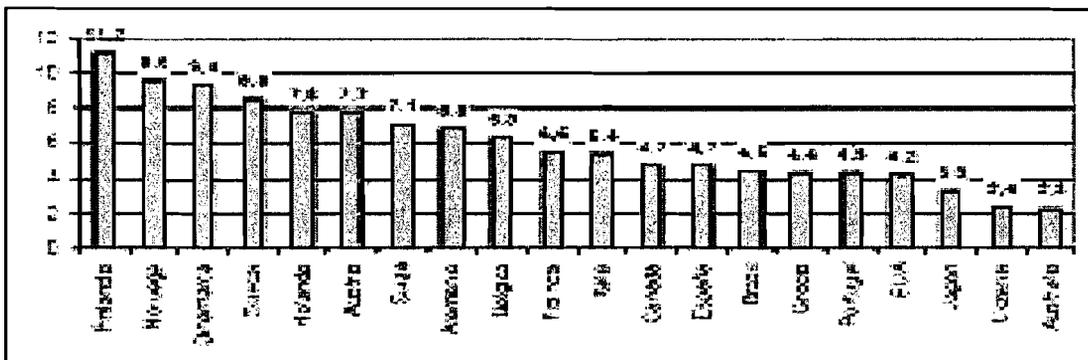
Los países importadores que forman parte de la Organización Internacional del Café son: Alemania, Austria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, España, Estonia, Eslovaquia, Eslovenia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Checa, Reino Unido, Suecia, Suiza, Estados Unidos de América y la Comunidad Europea.

Seis empresas adquieren casi la mitad de la producción mundial: Kraft, Nestlé, Procter & Gamble, Sara Lee, y la Federación Nacional De Cafeteros, cuyas ventas anuales generan beneficios del orden de mil millones de dólares y Tchibo.

- **Consumo**

El mayor importador a nivel mundial es Estados Unidos, no obstante su consumo per cápita, es bajo comparado con países que importan menos

Consumo de café per cápita
Principales países consumidores
 (En Kilogramos)



Fuente: Vocolaté

- **Comercio justo**

El café es uno de los principales productos del llamado comercio justo. La etiqueta Max Havelaar fue dedicada inicialmente a este producto. Fue elegido como símbolo porque era el producto más exportado tras el petróleo y porque su precio se fijaba en la bolsa de los mercados internacionales, aunque sea producido en su mayoría por pequeños campesinos y empresas familiares.

Los compradores que disponen de esta etiqueta se comprometen a comprar el café a un precio mínimo incluso aunque los precios mundiales sean inferiores a este límite máximo (el precio de compra sigue el tipo de cambio del mercado cuando éste supera el límite máximo, como fue el caso entre 1994 y 1997). Este precio mínimo, junto a una prefinanciación de las cosechas y una garantía de compra sobre varios años permitió a numerosos pequeños productores mejorar sus condiciones de vida y no quedarse en la miseria en la crisis del café de 1997 cuando la enorme caída de las bolsas (-65%),

causada por la superproducción, dejó el precio de compra por debajo del costo de producción

La etiqueta garantiza también el pago de una prima de desarrollo destinada a la instauración de programas alimentarios, salud o educación.

Otro tipo de producción considerada como más ética es la agricultura biológica. Algunos productos combinan las normas equitativas y biológicas.

Los altibajos del mercado en 1830 incitan a los empresarios de Brasil a pasar de la explotación del oro a la del café, hasta entonces reservada al consumo local. Esta decisión se acompaña de importantes inversiones, como, por ejemplo, la creación de una red de cerca de 7,000 Km. de ferrocarril entre 1860 y 1885 para hacer frente a la enorme necesidad de mano de obra. Las principales regiones afectadas por este desarrollo son las de Río de Janeiro y los estados del sur del país de tierras fértiles y clima propicio (São Paulo), principales productoras de café.

Entre la abolición de la esclavitud en 1888 y en el año 1928, la fuerza de trabajo es reforzada por una inmigración masiva: 3,5 millones de trabajadores llegan desde Portugal, Italia, España, Alemania y Japón principalmente. Sólo en São Paulo, el número de nuevos inmigrantes es de 201.000 entre 1884 y 1890 y más de 733.000 entre 1891 y 1900. El rendimiento de la producción de café aumenta. En 1880, São Paulo produjo 1,2 millones de sacos (25% de la producción total), en 1888 2,6 millones (40%), en 1902, 8 millones de sacos (60%).[20] El café representa entonces un 63% de las exportaciones del país. Las ganancias logradas por este comercio permiten un crecimiento económico sostenido en el país.

El plazo de cuatro años entre la plantación de un cafeto y la primera cosecha amplía las variaciones estacionales en el precio del café. El Gobierno se ve pues obligado, hasta cierto punto, a mantener los precios con subvenciones en períodos de fuerte producción. Esta política de mantenimiento de los precios tiene como efecto negativo

una inflación de las plantaciones en São Paulo, dando como resultado una enorme superproducción a principios de los años 1930.

En Colombia el café es fuente de ingresos para muchas familias, especialmente del Eje cafetero en el centro del país. Colombia exporta su café a países como Estados Unidos, Japón, Alemania, Portugal, Suecia, España, Ecuador, entre otros países consumidores. Para un país como Colombia, en proceso de desarrollo económico, es ventajoso comercializar productos que tengan el mayor valor agregado posible, no solo por los mayores ingresos de divisa que representa, sino también por la mayor contribución al incremento del empleo, la formación de capital y el avance tecnológico. Colombia desde hace más de 20 años exporta cafés procesados. Hoy en día los tipos de cafés elaborados en el país son: café tostado y molido, soluble, liofilizado y extracto de café. La industria torrefactora la constituyen alrededor de 129 empresas, 12 de las cuales prácticamente conforman "la gran industria" y manejan casi el 85% de la producción destinada al consumo interno. El café colombiano también es transformado y utilizado por las industrias de confites, gaseosas, medicamentos y cosméticos, entre otros. (17:Portal SAT)

1.8.3 Guatemala es el quinto exportador de café

El país vende el 3.5 por ciento de las exportaciones mundiales del grano.

De acuerdo con estadísticas de la Organización Internacional de Café (OIC), Guatemala se ha convertido en el quinto exportador a nivel mundial.

Las cifras de la Asociación Nacional del Café (Anacafé) dan cuenta que desde octubre de 2009 a mayo de este año, Guatemala ha vendido 3.5 por ciento de las exportaciones mundiales del grano.

Durante los primeros ocho meses de la cosecha 2008-2009, que se inició en octubre pasado, los países productores habían exportado 65.87 millones de sacos de 60 kilos de café oro.

Respecto del período de la cosecha 2007-2,008, las exportaciones mundiales aumentaron 16.4 por ciento, equivalente a 9.33 millones de sacos de 60 kilos.

Según la OIC, el 61.7 por ciento de lo exportado en la presente cosecha lo registran en conjunto Brasil, Vietnam y Colombia.

En el cuarto lugar se ubica Indonesia, con el 4.3 por ciento, y Guatemala, con 3.5 por ciento.

Principales exportadores de café en Guatemala
(Cantidad en Kilogramos)

No.	Contribuyente	Cantidad	%
1	Exporcafé, S.A.	2,401,561.00	10.92
2	Unex (Guatemala), S.A.	2,047,488.00	10.32
3	Servicios Internacionales de Bodegas, S.A.	4,981,791.00	8.50
4	Waelt-Schoenfeld Exportadores de café, S. A.	4,705,531.00	8.03
5	Cafcom, S.A.	3,755,427.00	6.41
6	Exportadora Centroamericana, S.A.	3,550,391.00	6.06
7	Transcafé, S.A.	2,553,730.00	4.36
8	Fedecocagua, R.L.	2,445,385.00	4.17
9	Coex (Guatemala), S. A.	2,070,367.00	3.53
10	Compañía Universal de Café, S.A.	1,628,284.00	2.60
11	Exportadores los Olivos, S.A.	1,439,153.00	2.46
12	Casa Agrícola Mercantil y Exportación de café, S.A.	1,082,948.00	1.85
13	Agronómicas de Guatemala, S.A.	1,070,750.00	1.83
14	San Lázaro, S.A.	1,032,467.00	1.76
15	Exportaciones Múltiples, S.A.	808,453.00	1.38
16	Sierra Azul, S.A.	779,735.00	1.33
17	Jinaya, S.A.	736,595.00	1.26
18	Beneficio de café y servicios asociados, S.A.	568,255.00	0.97
19	Flora, S.A.	542,500.00	0.93
20	Ona, S.A.	501,675.00	0.86
21	Exportadora Los Santos, S.A.	445,461.00	0.76
22	Agro industrial Magna, S.A.	311,195.00	0.53
23	Agropecuaria Salfar, S.A.	305,100.00	0.52
24	S. Delgado & Cía. Ltda.	294,076.00	0.50
25	Beneficio Industrial de Café, S. A.	278,400.00	0.47
26	Resto de Contribuyentes	10,378,018.00	17.71
	Tota	58,611,226.00	100.00

Fuente: Base de datos. SAT.

Como se observa los 26 proveedores principales equivalentes al 82.29% del total de exportaciones realizadas

Una de las razones del aumento mundial de las exportaciones, según la OIC, es que la producción de Vietnam para esta cosecha podría llegar a la cifra récord de 18 millones de sacos de café.

En el caso de Guatemala la mejora de las ventas nacionales se atribuye a que el país experimenta condiciones climáticas favorables y que sus plantaciones se han recuperado después de la crisis provocada por el huracán Stan, en octubre de 2005.

Lo anterior se tradujo, de acuerdo con Anacafé, en la exportación de 2.76 millones de sacos de 60 kilos en el período de octubre de 2008 a junio de 2009 y equivalen a un aumento del 10.8 por ciento en relación con la cosecha pasada.

De acuerdo con los productores guatemaltecos, la cosecha 2008/2009 cerró con un alza del siete por ciento respecto de la anterior cuando fueron exportados 3.35 millones de sacos de 60 kilos, equivalentes a US\$410.3 millones.

William Hempstead, director de Anacafé, comentó que aunque es positivo que Guatemala haya subido de posición como exportador, habrá que esperar al 30 septiembre próximo, cuando concluya la cosecha, para saber con certeza si se mantuvo el ritmo de las exportaciones de café nacional.

Gerardo Alberto de León, gerente de comercialización de la Federación de Cooperativas de Café de Guatemala, hizo énfasis en que la posición en cuanto a las exportaciones se debe al volumen de las mismas, pero que en calidad el café guatemalteco está posicionado entre los primeros lugares del mundo.

De León, agregó que, en cuanto a calidad se refiere, sin importar la altura del café, el cien por ciento del grano nacional se exporta, debido a la demanda que tiene en todo el mundo.

República de Guatemala
Comparativo de la producción y las exportaciones de café
Quintales oro

Producción	Exportación	% Exportación
7 246 054	5 392 037.00	58.23
3 351 258	5 757 456.00	90.64
4 842 632	4 351 652.00	83.73
5 500 256	5 155 472.00	93.72
4 663 778	4 311 732.00	92.08

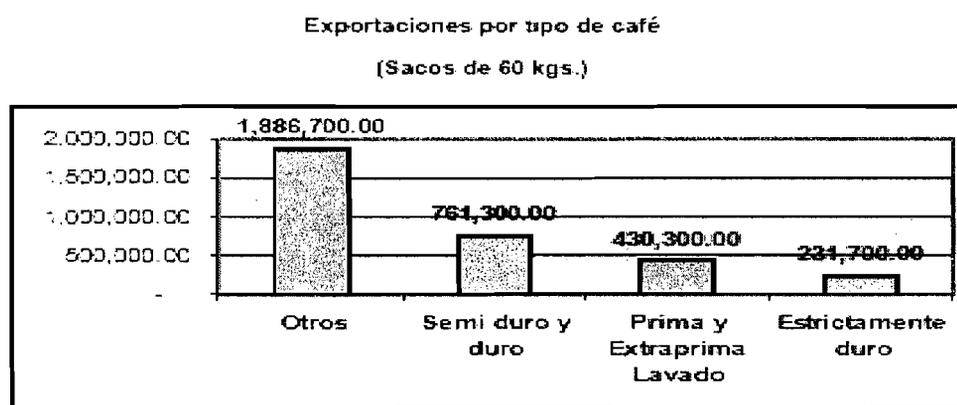
Fuente: ANACAFÉ

Muestra claramente el porcentaje de exportaciones que se realizó en los años 2005 al 2009, por lo que se verifica que las exportaciones son altas en relación de la producción de café.

De los 65 mil productores guatemaltecos de café, aproximadamente el 95 por ciento son pequeños caficultores.

Los productores nacionales están abriendo mercado en países como Rusia y China continental, que poseen gran potencial de consumo de café. (16.1).

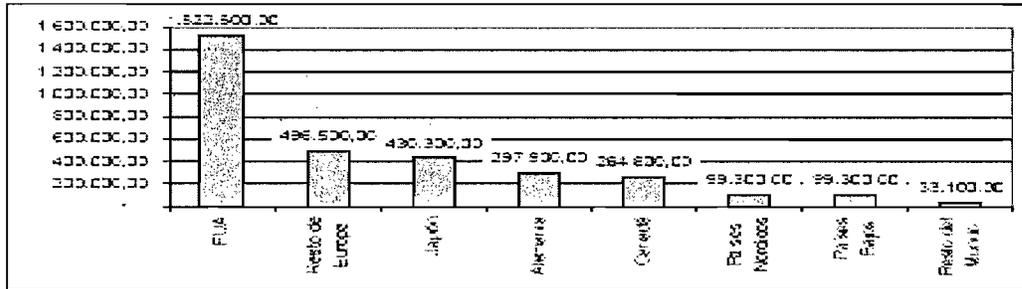
Guatemala exportará durante la actual cosecha 2009-2010 4.8 millones de sacos de 46 kilos de alta calidad, que representa un aumento de 6.6% respecto de los 4.5 millones que se vendieron durante la temporada 2008/2009, según cálculos de de la Asociación Nacional del Café, Anacafé. (Herbert Hernández. PL: 19)



Fuente: ANACAFE

Se muestran las exportaciones que se realizaron por tipo de café en el período 2008-2009.

**Principales lugares de destino de las Exportaciones de café
(En sacos de 60 Kgs.)**



Fuente: ANACAFÉ

El principal comprador de café en Guatemala es Estados Unidos, además el grano tiene demanda en Japón, Alemania y Canadá. (17:Portal de SAT)

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 Antecedentes históricos del Impuesto al Valor Agregado

Antes de mencionar los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es importante saber cual es el objetivo del mismo y a la vez conocer por que es un impuesto indirecto; por lo que es conveniente conocer las diferencias entre los impuestos directos e impuestos indirectos, sus ventajas y desventajas. Con el afán de llevar una secuencia lógica de la creación del Impuesto al Valor Agregado, y el nacimiento del crédito fiscal se presentan las siguientes definiciones:

2.2 Impuestos

Son las prestaciones pecuniarias exigidas por el Estado en virtud de una potestad de imperio, en forma y manera establecida en la ley a las personas individuales y jurídicas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna, con la finalidad de satisfacer el gasto público, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado. (1:86)

2.2.1 El Objeto Del Impuesto

¿Qué es lo que grava? ¿Qué factores se van a tomar en cuenta para repartir la carga tributaria?. Las interrogantes anteriores las contestan la mayoría de tratadistas afirmando que el objeto del impuesto es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar el impuesto, esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero debe ser aplicado en el sentido que el objeto del impuesto involucra la definición

del hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para resultar obligada al pago del impuesto. (1:87)

2.2.2 Impuestos Indirectos

Son los que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata; tal sería el caso del Impuesto al Valor Agregado, también llamado impuesto al consumo.

También se dice que son los impuestos que se derivan de la relación de intercambio y consumo de las mercancías, derechos y otros valores, los cuales son cobrados por las empresas a los consumidores finales. Los impuestos indirectos regulan el consumo, todas las formas de tributación que gravan transacciones y utilización de factores, alteran los precios y por ende hacen que unos factores; bienes y servicios sean más caros o más baratos.

Al analizar los impuestos indirectos, se dice que una de sus características es que son trasladados al consumidor; incluyendo entre éstos los impuestos que gravan las mercaderías que entran y salen del país, por lo que algunos argumentan que aquellos que gravan los productos de exportación no son trasladados al consumidor nacional, pero esto es sólo en apariencia, toda vez que la forma de traslación se da en la rebaja del salario real y evita todo aumento a los salarios. Así también con un incremento de los precios de la parte de la producción que se consume internamente. (1:89)

Ventajas Y Desventajas de los Impuestos Indirectos:

a) Ventajas:

1. Como afectan a un gran número de la sociedad que en la medida de sus posibilidades contribuyen, estableciendo una relativa uniformidad y universalidad.

2. Son los más productivos para el Estado porque aportan más fondos que los directos.

b) Desventajas:

1. Fomenta la traslación y como resultado el que lo paga es el consumidor final.
2. No permite un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tiene una gran facilidad para trasladarse.
3. En general no son justos, especialmente en artículos de la canasta básica.
(1:90)

2.3 El Impuesto al Valor Agregado y Sus Orígenes

El impuesto al valor agregado nace a la vida jurídica el 11 de julio de 1983, a través del Decreto 72-83 el cual cobró vigencia a partir del 01 de agosto de ese mismo año, con una tasa única sobre base imponible del 10%, cabe indicar que en octubre de ese mismo año entra en vigencia el Decreto 120-83, teniendo como objeto principal la modificación de la tasa, sobre la base imponible, reduciéndola al 7%, tasa que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1995; estos decretos fueron derogados por el Decreto Ley 97-84. El objeto de esta modificación fue facilitar su comprensión y aplicación, así como evitar interpretaciones diferentes a la naturaleza del gravamen; y cubrir diferentes aspectos que posibilitaran su elusión y ampliar su base impositiva.

El Impuesto al Valor Agregado es una prestación de dinero exigida por el Estado a los particulares en virtud de un Decreto-Ley emitido por un Jefe de Estado en Consejo de Ministros (Decreto Ley 97-84), sin percibir ninguna contraprestación inmediata, con la finalidad de satisfacer intereses colectivos y contribuir con el gasto público, el IVA está catalogado como un impuesto

indirecto y una de sus características es que puede ser trasladado de una persona a otra y en consecuencia incide en el consumidor final.

Cabe mencionar que el Impuesto al Valor Agregado nace como una necesidad en sustitución del 3% del Impuesto del Timbre sobre Ventas de Mercancías y Prestaciones de Servicios Personales, excepto en lo que se refiere al gravamen sobre los contratos.

El IVA en su tiempo fue una innovación tributaria resultante de una cadena de gravámenes indirectos que se generaban por la enajenación, arrendamientos e importaciones de bienes y por la prestación de servicios a nivel nacional que elimina en parte los impactos negativos de los impuestos acumulativos. El IVA se orienta sobre cada una de las fases de la producción y distribución y no sobre la mercancía final producida, por lo que luego de gravar el valor inicial de un bien se limita a gravar en cada fase del ciclo productivo la diferencia entre el valor actual de la mercancía y el valor que ya ha sido gravado. Al final del ciclo cuando el bien llega al consumidor, la totalidad de su valor resulta gravado una vez y el impuesto que lleva incorporado será igual a la suma de los importes parciales que de vez en vez, ha gravado en varios intercambios, pero ninguna parte del mismo ha quedado gravada dos o más veces, como ocurre con el Impuesto del Timbre. En la práctica el IVA es medido por el aumento en el precio de venta en cada nivel de la producción o distribución y ésta es la base del impuesto.

El Decreto-Ley 97-84 en el artículo 1, establecía un Impuesto al Valor Agregado sobre el precio en la transferencia de dominio, venta e importación de mercancías destinadas al consumo o uso en el mercado interno. Así como del valor por la prestación de servicios no personales en el territorio nacional y la renta por el arrendamiento de bienes muebles.

También establecía el Decreto - Ley mencionado que para los efectos del impuesto estaban gravados los actos siguientes:

1. Todos lo que tengan por objeto la transferencia de dominio o venta de mercancías, con independencia de la designación que se le dé al acto y de las condiciones pactadas por las partes.
2. Los servicios no personales prestados en el territorio nacional por empresas propiedad de personas naturales o jurídicas domiciliadas o no en el país, con independencia del dominio del usuario.
3. Los servicios no personales derivados de contratos a futuro, cuando dichos servicios se presten;
4. Las importaciones de mercancías, originarias de cualquier país, al territorio nacional; y,
5. Los arrendamientos de bienes muebles.

Es importante mencionar que la norma legal definía específicamente quién era contribuyente, responsable y consumidor final, y establecía que contribuyente es toda persona individual o jurídica, incluyendo las dependencias del Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas, que realicen en el territorio nacional actos gravados de conformidad con la ley. Responsables los apoderados y Representantes Legales acreditados en la Dirección General de Rentas Internas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias tipificadas por la ley por parte de los contribuyentes; también se tipifica como responsable al contribuyente que realice operaciones de compras de mercancías y utilización de servicios no personales, en los cuales se omite el impuesto.

De conformidad con la ley tiene la calidad de consumidor final, las personas individuales o jurídicas que realicen en el país actividades mercantiles con mercancías o servicios no personales gravadas, cuando:

1. Por disposición de esta ley no debían inscribirse como contribuyentes; y
2. No llenaran los requisitos y condiciones que establecía la ley y su reglamento para adquirir la calidad de contribuyente.

En el año de 1987 el 08 de octubre entra en vigencia el Decreto Ley 60-87, con el cual se dan nuevas modificaciones las que se manifiestan en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, tal es el caso del pago en efectivo de los timbres de las facturas especiales.

El 08 de mayo de 1992 sufre nuevas modificaciones bajo el Decreto 27-92 con vigencia a partir del 01 de julio del mismo año, el cual perseguía entre otros fines, rebajar el porcentaje de evasión fiscal. Con este decreto se eliminan algunas de las exenciones que venían prevaleciendo desde la creación del impuesto.

No es sino hasta el año de 1994, cuando se produce una nueva modificación al Impuesto al Valor Agregado, esta vez a través del Decreto No. 60-94 el cual entró en vigencia el 01 de enero de 1995, el objeto principal es evitar erosiones a la base imponible, provocada entre otros aspectos por el uso indebido del comprobante y el crédito fiscal, así como la recaudación del régimen de exenciones.

Durante esta modificación desaparecen los comprobantes y el impuesto ya no se factura por separado, esto con el fin de que el precio de los bienes y servicios se oferten con el impuesto incluido, tratando de evitar la evasión del mismo.

También se da un incremento del 3% a la tarifa única, a partir del mes siguiente a la fecha en que se firme el acuerdo que se refiere de las negociaciones para alcanzar la paz firme y duradera, o a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y seis, lo que ocurra primero, los contribuyentes pagaran el impuesto

con una tarifa del 10%, sobre la base imponible, el que deberá ser siempre incluido en el precio de venta o en el valor del servicio.

Con el Decreto 142-96 se modificó entre otras cosas la distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar el 3% que se adicionó con el Decreto 60-94 indicando lo siguiente:

Un uno por ciento (1%), para las municipalidades del país

Un uno por ciento (1%), para los consejos regionales de desarrollo;

Un uno por ciento (1%), para el fondo de la paz.

Con el Decreto 39-99 del Congreso de la República se da una nueva modificación al Impuesto al Valor Agregado esta vez, en lo relacionado a las transferencias de dominio entre particulares de vehículos automotores terrestres nuevos y usados. Determinando una tarifa específica y fija que tome como base el modelo y los años de uso de los vehículos.

Otra de las modificaciones sufridas por el Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto 44-2000, publicado el 30 de junio de 2000, el cual entró en vigencia a partir del 01 de julio del mismo año en el cual se modificó, de forma específica los artículos 13 del Decreto 27-92 en su numeral 1, y los artículos 45 y 46 del mismo decreto, relacionados al pago del impuesto por los pequeños contribuyentes.

Una de las últimas modificaciones al Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto 80-2000 del Congreso de la República, la cual para efectos de la presente investigación se considera una de las más importantes en virtud que se relaciona directamente con la procedencia del crédito fiscal y a la devolución del mismo, por lo que se considera conveniente analizarla. (2:1-5)

A través del Decreto Número 32-2001 de fecha 01 de agosto del mismo año, se aumentó la tarifa única a un 12%; por lo que a través del Decreto 48-2001 del

11 de noviembre de ese mismo año se distribuye nuevamente el incremento a la tasa.

2.4 EL PERÍODO IMPOSITIVO

El acuerdo gubernativo número 311-97 define en el artículo 21 de la siguiente forma: “El crédito fiscal de cada período impositivo deberá determinarse deduciendo IVA correspondiente a las cantidades recibidas en el mismo período, por concepto de bonificaciones, devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas, que consten en las notas de crédito recibidas y que los vendedores hubieren, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones correspondientes de acuerdo con el artículo 17 de la ley. El crédito fiscal también se regularizará sumándole el IVA que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas, siempre que los vendedores las hubieren sumado al débito fiscal”. (4:Artículo 21)

2.5 DEL CRÉDITO FISCAL

Crédito:

Del latín creditum, de credere, creer, confiar. Asenso admisión de lo dicho por otro./ Derecho de recibir de otro alguna cosa por lo general dinero. (5:406)

Crédito Exigible:

Aquel cuyo importe o prestación puede reclamar ya el titular; bien por ser puro, o por haberse cumplido el plazo o la condición. (5:407)

Crédito Líquido:

El consistente en una suma de dinero que se encuentra determinada con exactitud. (5:408)

Crédito Fiscal:

Es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. (6:13)

Luego de conocer los conceptos de crédito en su contexto general puede concluirse que crédito fiscal es aquel que el contribuyente tiene derecho de reclamar por ser líquido y exigible, siempre y cuando exista la documentación correspondiente que demuestre su origen.

2.5.1 Modificaciones al Crédito Fiscal IVA

El Decreto Ley 97-84 reformado por el artículo 15 del Decreto No. 60-87 del Congreso de la República, definía el crédito fiscal como el impuesto que se carga al contribuyente en cada compra o importación de mercancías, arrendamientos de bienes muebles o utilización de servicios no personales, efectuados en cada período impositivo, siempre que:

- a) En el caso de mercancías, éstas las destine el contribuyente a la reventa, o se incorporen al proceso productivo.
- b) Los bienes muebles arrendados los utilice el contribuyente directamente en la comercialización o en el proceso productivo.
- c) Los servicios no personales los utilice el contribuyente exclusivamente en el proceso productivo, prestación de servicios no personales gravados, o en la venta de mercancías.

El Decreto 27-92 define el Crédito Fiscal en el artículo 15 de la siguiente forma: "El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período."

Como puede notarse en el Decreto 27-92 ya no se limita el origen del crédito fiscal únicamente a operaciones enmarcadas en el texto legal, es decir que no se listan las operaciones si no que se utiliza el término Operaciones Afectas, lo que deja abierto el reconocimiento del crédito fiscal según las operaciones

particulares de cada contribuyente, que tengan relación con la generación de rentas gravadas.

El Decreto Ley 97-84 establecía que: "No procede reconocer crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, pagado al adquirir bienes de capital o activos fijos, cualquiera que fuese el uso o destino que de a los mismos el contribuyente, excepto aquellos activos fijos, como maquinaria y equipo que se utilice directamente en la producción de mercancías o en la prestación de servicios no personales, gravados. Tampoco se reconoce crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, sobre mercancías o servicios no personales que configuren uso o consumo final del contribuyente y que no corresponda a la actividad o giro del negocio.

Sólo se reconoce crédito fiscal por el impuesto pagado sobre mercancías destinadas a la reventa, las utilidades para la prestación de servicios no personales y sobre las mercancías o materias primas y bienes intermedios que se incorporen físicamente o se utilicen en la elaboración o producción de mercancías gravadas. A ese efecto se entiende por incorporación física la unión, mezcla, dilución o combinación de materias primas o productos intermedios.

También se reconocerá crédito fiscal por el impuesto pagado en la compra de envases o empaques que se utilicen directamente para la conservación, higiene o presentación del producto.

Cabe mencionar que el Impuesto al Valor Agregado que pague el contribuyente, en la compra de mercancías y por la prestación de servicios no personales que de acuerdo con la presente ley no tenga derecho al crédito fiscal, integrará el costo de adquisición de los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente como consumidor final.

El Decreto Ley 97-84, reformado por el Decreto Ley No. 60-87, establece que el crédito fiscal a favor del contribuyente que resulte con motivo de la

presentación de la declaración mensual, lo debe trasladar al período siguiente hasta agotarlo para compensar débitos futuros del impuesto.

En cuanto a la compensación de débitos y créditos del impuesto se aplicará de acuerdo a los registros de cuenta corriente tributaria del contribuyente y en la medida que ésta se vaya integrando con los distintos impuestos y los respectivos cargos y descargos por dicho concepto y el de intereses, recargos y multas que configuren cuantitativamente deudas o créditos fiscales firmes que surjan de la relación fisco-contribuyente. El saldo resultante a la fecha de dicha compensación si fuera acreedor para el contribuyente, se acreditará para pagos futuros del impuesto o se devolverá dentro del plazo de los tres meses, a contar de la terminación del período anual de imposición; o del período trimestral en el caso de contribuyentes que vendan mercancías con tasa cero por ciento (0%).

El Decreto 80-2000 establece que en el artículo 14 que reforma el artículo 16 de Decreto 27-92, que dice: "(...) Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente.(...)"

Cabe indicar que la anterior modificación no dejaba claro que se entiende por proceso productivo por lo que de conformidad con el diccionario de la Real Academia Española se define como proceso productivo: Es el que tiene virtud de producir y a su vez producir lo define como crear cosas o servicios con valor económico. Entonces de acuerdo a esta definición, puede interpretarse que todos los contribuyentes pueden utilizar como crédito fiscal el IVA que paguen en la adquisición de activos fijos, siempre que los mismos se relacionen con la actividad principal de la empresa, es decir que se pueda demostrar que ese activo es necesario y está vinculado directamente a la fuente productora de renta de la entidad.

Con las modificaciones efectuadas al Acuerdo Gubernativo No. 311-97 Reglamento de la ley del IVA, a través del Acuerdo Gubernativo No. 418-2001 en su artículo 5 se establece: "(...) Se modifica en artículo 20 el cual queda así: Artículo 20. De conformidad con el artículo 16 de la ley, procede derecho a crédito fiscal, por el impuesto pagado en la adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados a operaciones afectas por la ley.

También procede derecho a crédito Fiscal por la importación o adquisición de los activos fijos que se vinculen directamente con los procesos de producción, distribución, comercialización o de prestación de servicios del contribuyente.

No se reconocerá crédito fiscal por el impuesto pagado en las importaciones y compras de bienes en el mercado interno, incluyendo los bienes de capital o activos fijos, así como la adquisición de servicios, que sean utilizados por el contribuyente para su uso particular o que no pueda comprobarse fehacientemente que fueron adquiridos y aplicados a actos gravados o a operaciones afectas."

2.6 EL DÉBITO FISCAL

El Acuerdo Gubernativo número 311-97, en el artículo 17 establece lo siguiente: "El débito fiscal mensual está constituido por la suma del impuesto incluido en los precios de las ventas o de los servicios, efectuadas o prestados por el contribuyente en el período impositivo respectivo y se determina de la siguiente forma:

1. El total de las ventas o servicios gravados se divide entre uno punto doce (1.12) para determinar la base imponible. Dicha base se multiplica por cero punto doce (0.12), obteniendo así el impuesto.
2. Los pequeños contribuyentes determinará su débito fiscal de acuerdo al procedimiento contenido en el numeral anterior, excepto cuando

opten por el régimen de cuota fija trimestral a que se refiere el artículo 50 de la Ley.

3. El débito fiscal del período, se aumentará con el Impuesto incluido en el precio establecido por el vendedor o el prestador de servicios, en las notas de débito a que se refiere el artículo 29, inciso b), de la ley, emitidas dentro del mismo período impositivo”.

CAPÍTULO III

LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

3.1 ORIGEN DEL CRÉDITO FISCAL

De conformidad con la definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra Origen se define como: “Principio, nacimiento, manantial, raíz o causa de una cosa (...)”.

Inicio, nacimiento etc.

Tal como se observa en la definición anterior al hablar del origen, es decir el inicio, el nacimiento de la procedencia del crédito fiscal, es necesario que se conozcan las operaciones, que dan vida jurídica al crédito fiscal iniciemos con conceptos básicos tales como:

- **Contribuyente:**

Al referirnos a los “contribuyentes”, a secas aludimos a los contribuyentes de derecho excluyendo a los contribuyentes de facto que conforme a los mecanismos de la economía absorben la carga tributaria por vía de la traslación.

Son contribuyentes los destinatarios legales del tributo (o sujetos pasivos del tributo, al decir de Giuliani Fonrouge), que están obligados a pagarlo al fisco. Su obligación es a título propio, y se dan dos características:

1. A su respecto se configuró el hecho imponible;
2. Deben cumplir así mismo con el mandato de pago tributario.

El contribuyente es deudor a título propio cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta, en principio, el legislador al establecer el tributo. (7:325) Tomo I (8:2)

De conformidad a lo establecido en la ley del Impuesto al valor agregado es definido como: “(...) Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y

sus entidades descentralizadas o autónomas, las cooperativas, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley. (8:3)

- **Importación:**

Entrada o interacción, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano. (8:art.2)

- **Nacionalización:**

Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos. (8:art.2)

Cabe mencionar que el origen del Impuesto al Valor Agregado, es como consecuencia de la potestad de imperio que tiene el Estado y que concurre a la consecución de fines políticos, económicos, sociales para procurarse los medios necesarios para su actividad y en el caso del IVA, se perfecciona con las compras, importaciones, locaciones o prestaciones de servicios, que han facturado al contribuyente y que estén vinculados con operaciones gravadas y que únicamente no dan origen a un crédito cuando se vinculan con operaciones exentas o no gravadas.

Con base a las definiciones anteriores puede definirse que para efectos del Impuesto al Valor Agregado el " Crédito Fiscal " es el impuesto que se paga en la compra, importación de bienes o adquisición de servicios. Debe considerarse que no es lo mismo hablar del origen del crédito fiscal y la procedencia del mismo, por lo que en el siguiente título se definirá que debe entenderse por procedencia del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

3.2 DOCUMENTACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

En el artículo 29 de la ley se establece los documentos obligatorios que deben emitir y entregar al adquirente, estos documentos son:

- a) Facturas
- b) Notas de Débito
- c) Notas de Crédito

Dichos documentos deben ser autorizados previamente por la Administración Tributaria, así mismo en el Reglamento de la ley del IVA, se encuentran establecidos los requisitos mínimos que deben cumplir los documentos en mención, entre los cuales se encuentran:

- Identificación del documento que se trate: Es decir que en el documento se establezca claramente si es una factura, nota de crédito, nota de débito, póliza de importación.
- Debe contar con numeración correlativa.
- Nombre y apellido completo y nombre comercial del contribuyente emisor; si es persona individual; razón social y nombre comercial si es persona jurídica.
- NIT del emisor.
- Dirección del establecimiento u oficina donde se emite el documento.
- Fecha de emisión del documento.
- Nombre completo y apellido del adquirente si es persona individual, denominación o razón social si es persona jurídica.
- NIT del adquirente. Si este no lo tiene o no lo proporciona, se consignará las palabras consumidor final o las siglas C.F.
- Descripción de la venta, prestación de servicios o de los arrendamientos y de sus respectivos valores.
- Descuentos concedidos.
- Cargos aplicados con motivo de la transacción.
- Precio total de la operación, con inclusión del impuesto.

Al analizar la normativa legal es importante hacer notar que establece las operaciones que dan origen al crédito fiscal y los documentos que deben soportar al mismo, indicando los requisitos que deben cumplir, sin embargo, también encontramos dentro de la misma un tercer elemento, el registro de las operaciones dentro de la contabilidad.

Así mismo establece la obligatoriedad de contar con libros habilitados de compras y ventas, en los cuales deben de registrarse de forma cronológica y por tipo de documento las operaciones de compras, importaciones, ventas y exportaciones tanto de bienes como de servicios.

3.3 PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL

La procedencia del crédito fiscal ha estado sujeta a constantes modificaciones, por tal razón el presente documento muestran las más importantes ocurridas a partir del año de 1997 a la fecha.

Iniciemos el análisis con base al artículo 16 del Decreto 27-92 del Congreso de la República, el cual define “(...) **Improcedencia del crédito fiscal.** No procede el derecho al crédito fiscal: Por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se apliquen a actos no gravados o a operaciones exentas por esta ley o que no guarden relación alguna con la actividad económica del contribuyente, salvo prueba en contrario.

De conformidad a la base legal anteriormente citada puede interpretarse que procede el derecho a reconocer crédito fiscal por todas aquellas operaciones de importación, adquisición de bienes o a la utilización de servicios que se apliquen a actos gravados que guarden relación con la actividad económica del contribuyente. Es decir que la única condicionante para reconocer el crédito fiscal es que éste se derive de actos gravados vinculados con la actividad económica del contribuyente, cualquiera que esta sea.

Fue hasta en el año de 1996, cuando el Decreto 142-96 modificara la definición de procedencia del crédito fiscal en su artículo 8 que literalmente dice: "(...) Procedencia del Crédito Fiscal: Procede el derecho del crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la ley, que constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas, salvo prueba en contrario."

Tal como puede observarse en esta definición se establece que procede reconocimiento del crédito fiscal sobre aquellas operaciones que sean costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de renta.

Al analizar literalmente esta norma legal puede considerarse que el legislador dejó fuera el reconocimiento del crédito fiscal o procedencia del mismo sobre la compra o adquisición de Activos Fijos, derivado que la condicionante es clara al especificar que procede reconocer el crédito fiscal únicamente sobre costos y gastos.

El artículo 14 del Decreto No.80-2000 modifica al artículo 16 del Decreto 27-92, reformado por el artículo 8 del Decreto 142-96 de la ley del Impuesto al Valor Agregado que establece: "(...) Procede derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, excepto en el caso de importación o adquisición de activos fijos, cuando no se encuentren directamente vinculados con el proceso productivo del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal, integrará el costo de adquisición de los mismos, para efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.". (8:Art.16)

Con base a la limitante que establece la norma legal el contribuyente podrá reconocer el crédito fiscal, en los actos y contratos gravados que representen

costos y gastos dentro de su actividad económica; no así por la adquisición de activos fijos que no tengan vinculación directa con su proceso productivo.

Sin embargo deja abierta la posibilidad que el contribuyente reconozca el crédito fiscal sobre aquellos activos fijos que pueda demostrar fehacientemente su vinculación con el proceso productivo.

La modificación al reglamento de la ley da el fundamento legal a la normativa al indicar en el Acuerdo Gubernativo 418-2001 que procede derecho al reconocimiento del crédito fiscal: "(...) Por la importación o adquisición de los activos fijos, que se vinculen directamente con los procesos de producción, distribución, comercialización o de prestación de servicios del contribuyente."

No obstante el derecho de reconocimiento del crédito fiscal lo da la acción o mejor dicho la transacción que originó el mismo, para poderlo demostrar documentalmente debe de cumplirse con los requisitos que establece la normativa legal, con respecto a:

- Documentos
- Libros
- Declaraciones, de la manera siguiente.

Con base al artículo 39 del Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República se reforma nuevamente el artículo 16 del Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, que establece: "(...) Procede derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley.

El impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos, se reconocerá como crédito fiscal cuando los mismos estén debidamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y

servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos, no integrará el costo de adquisición de los mismos para los efectos de la depreciación anual en el régimen del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.”

Tal como se observa en esta definición, se reconocerá crédito fiscal cuando los activos fijos estén debidamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente.

3.4 REQUISITOS QUE DEBEN DE CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES PARA LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

En el artículo 41 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, que reforma el artículo 18 del Decreto Número 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también establece que: “(...) Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, siempre y cuando el mismo ya hubiere sido implementado por la Administración Tributaria, conforme se establece en la ley, asimismo como aquellos recibos de pago cuando se trate de

- importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
 - c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
 - d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta ley; y.
 - e) Que el saldo del contribuyente se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir con todos los requisitos indicados en los artículos 17 y 18 del presente decreto y tener operado su libro de compras y registros contables, dentro del plazo que indica el artículo 20 de esta ley.”

En el artículo 44 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, reforma el artículo 23 del Decreto 27-92 e indica lo siguiente:

“(…) No procederá la devolución del crédito solicitado, en los casos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes. Cuando la Administración Tributaria le hubiere informado previamente del riesgo o realización de tal extremo.
2. Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración

Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, siendo éstos:

- a) Copia del cheque o de los estados de cuenta bancarios en los que consten los pagos efectuados a los proveedores.
- b) Si las facturas fueron cancelados en efectivo, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.

Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario.”

Según lo establece este artículo no se reconocerá crédito fiscal si el contribuyente no presenta los documentos de pago que respalden las compras o servicios recibidos y las importaciones realizadas.

3.4.1 Registros Contables y Auxiliares Obligatorios

De conformidad al Código de Comercio en el artículo 368 se establece la obligatoriedad para los comerciantes de llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Cabe indicar que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, con fecha 16 de julio de 2002, resuelve adoptar como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Contabilidad.

Dentro de la normativa se establece que los libros o registros que deben llevarse son: El Libro de Inventarios, Diario, Mayor y el de Estados Financieros.

Así mismo establece que podrán utilizarse otros que estime necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

Lo importante de estos registros es que cada uno permita ser analizado y fiscalizado; es importante mencionar que el código establece que todo comerciante que cuente con un activo total que no exceda los Q.25,000.00 puede omitir en su contabilidad los libros y registros anteriormente indicados, a excepción de los que obliguen las leyes específicas.

La contabilidad debe llevarse en español y expresada en la moneda nacional (Quetzal), los libros deberán ser autorizados por el Registro Mercantil y habilitados por la Administración Tributaria.

Dentro de las prohibiciones que establece éste código se encuentra la de llevar doble o múltiple contabilidad.

Uno de los aspectos a observar en el Código de Comercio es lo que establece el artículo 381 que se lee: "(...) Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y solo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones. "

3.4.2 Libros de Compras y Ventas

Con anterioridad se indicó que los documentos que respaldan el débito y crédito fiscal, deben estar registrados en los libros de compras y ventas, que la ley establece, por lo que a continuación se describe de forma detallada cada uno de los requisitos con los que deben cumplir cada uno de estos.

De conformidad a la normativa legal (reglamento de la ley del IVA), el libro de compras debe registrarse en orden cronológico y como mínimo los datos siguientes:

- Número y fecha de las facturas, notas de crédito o notas de débito, pólizas de importación, facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.
- NIT y la identificación completa del vendedor o prestador del servicio, en caso de las facturas especiales si el vendedor no tuviere NIT, se consigna el número de cédula.
- Precio neto sin incluir el impuesto, separando las compras de los servicios.
- Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las compras de bienes y a la utilización de servicios.

Al final de cada registro mensual en el libro deberá hacerse un resumen indicando el monto de las compras y servicios por los cuales procede derecho a crédito fiscal, y el monto de compras y servicios por las cuales no procede el derecho al crédito fiscal.

El libro de ventas y servicios prestados, deberán registrarse en orden cronológico y como mínimo los datos siguientes:

- Número y fecha de la factura, nota de débito, nota de crédito o escrituras, que respalden las ventas efectuadas y los servicios prestados.

3.4.3 Entidad Competente a que debe presentarse el expediente

De conformidad al régimen al cual este integrado el contribuyente, las entidades ante las cuales corresponde presentar la solicitud de devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado, es ante la Superintendencia de Administración Tributaria o el Banco de Guatemala, según corresponda.

Ante la Administración tributaria deberán presentarla aquellos exportadores que no se encuentren dentro del régimen especial de devolución, o bien aquellos que se encuentren dentro de este régimen y dentro de su contabilidad persistan saldos de crédito fiscal acumulado anteriores a la fecha de su

incorporación al régimen especial, o bien saldos acumulados por trimestre o período anual que no se los haya devuelto el Banco de Guatemala.

Ante el Banco de Guatemala presentarán la solicitud de devolución aquellos exportadores acogidos en el régimen especial de devolución que se encuentren debidamente actualizados en el registro de exportadores, a quienes el Banco de Guatemala, entregará de forma mensual el crédito solicitado en los porcentajes anteriormente indicados.

3.4.4 Períodos Impositivos que pueden solicitarse

De conformidad a lo establecido en el artículo 23 de la ley del IVA, Los contribuyentes exportadores tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal por períodos mensuales vencidos acumulado de la siguiente manera:

Los exportadores no acogidos al régimen especial de devolución podrán solicitar el crédito fiscal acumulado a su favor de forma trimestral o bien de forma anual (utilizando como referencia el período de liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta).

Los exportadores acogidos al régimen especial de devolución podrán solicitar por período mensual calendario vencido, a través de declaración de solicitud de devolución bajo los lineamientos y requisitos indicados con anterioridad.

Cabe indicar que en ambas opciones la Administración Tributaria está facultada para efectuar verificaciones, así como auditorías de gabinete previo a la resolución de las solicitudes recibidas, con la finalidad de comprobar la veracidad de los saldos y el correcto cumplimiento de la legislación tributaria vigente. Así mismo el contribuyente podrá demostrar a través del debido proceso que su solicitud cumple con los lineamientos y requisitos que la ley establece a efecto de que su solicitud sea resuelta de forma favorable.

3.4.5 Régimen Especial de Devolución

Este régimen se encuentra soportado legalmente en los artículos 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y los artículos del 23 al 30 del reglamento de la ley.

El artículo 25 de la ley que establece: “Los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme al artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal podrá solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00), y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00), del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución.(...)”

Para incorporarse a este régimen especial los exportadores deberán presentar a la Dirección la documentación que se establezca en el reglamento. La calidad de exportador se aprobará acreditando ante la Superintendencia de Administración Tributaria uno de los siguientes requisitos:

- a) Que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más, lo destinan a la exportación.
- b) Que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales no pueden compensar el crédito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Para obtener la devolución del crédito fiscal, los exportadores registrados en el régimen especial, procederán así:

Mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, en formulario que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión, en original y copia solicitará la devolución del crédito fiscal ante el Banco de Guatemala dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del período impositivo al que corresponde su devolución, dicha solicitud deberá contener lo siguiente:

- Datos generales del exportador
- Monto de la solicitud del crédito fiscal (60% ó 75%), según corresponda.
- Listado de las facturas que respaldan las exportaciones realizadas en el período por el cual se solicita la devolución.

Es importante señalar que los exportadores deberá presentar cada seis meses (Enero y Julio), una declaración de información de exportaciones realizadas, con la finalidad de actualizar el registro de exportadores.

El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud de devolución, deberá verificar si el exportador esta vigente ante la SAT, en este régimen especial de devolución. Comprobando el registro procesará la solicitud dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos, efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles se realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco de Guatemala sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banguat, con base en el informe de la SAT, hará efectiva la devolución total o parcial al exportador, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banguat, deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoria de gabinete.

Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto Sobre la Renta del exportador.

Las devoluciones que autoricen, tanto el Banco de Guatemala como la Superintendencia de Administración Tributaria, quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de la prescripción que establece el Código Tributario.

Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria encuentre indicios de que un exportador alteró información o se apropió indebidamente de créditos fiscales, presentará la denuncia penal correspondiente, conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, menores de Q. 2,000.00 no serán tramitadas tanto en la Superintendencia de Administración Tributaria, como en el Banco de Guatemala, por no cubrir los costos de administración y control.

El artículo 23 "A" del Decreto No. 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica sobre "(...) Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal. Las personas individuales y jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado.

La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocio con entidades exentas."

Asimismo en el artículo 25 numeral 5) del Decreto 27-92 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica "(...) El exportador, en su declaración del período de imposición en que haya recibido la devolución, deberá consignar como débito

fiscal, el monto de la devolución que el efectúo el Banco de Guatemala al cual restará el crédito fiscal del período y el de períodos anteriores si los hubiere. Si el débito fiscal resulta mayor que el crédito fiscal, deberá enterar la diferencia como Impuesto por pagar. Si persiste saldo a su favor, el exportador podrá solicitar a la Dirección que se lo devuelva, conforme lo establece el artículo 23 de esta ley, al finalizar cada período trimestral o el período de liquidación definitiva anual, del Impuesto sobre la Renta del exportador. Una vez verificada la procedencia de la devolución, la Dirección emitirá la autorización respectiva para que el Banco de Guatemala, cancele dicho saldo con cargo a la cuenta "Fondo IVA, para devoluciones del crédito fiscal a los exportadores."

Lo anterior establece que el remanente de crédito fiscal resultante de lo solicitado del 75% ó 60% en el régimen especial, se podrá solicitar en el régimen general el 25% ó 40% trimestralmente o anualmente, a la Administración Tributaria.

Prescripción

"Es un medio de adquirir un derecho, o de libertarse de una obligación por el transcurso del tiempo". Este concepto comprende a la prescripción adquisitiva y prescripción liberatoria. Por la prescripción no se extingue el derecho sino la acción para reclamar el derecho.

El Código Tributario establece en la sección sexta lo referente a la prescripción por lo que con base en los artículos del 47 al 53 puede indicarse:

El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas (Adquirir un derecho); Exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. E igual plazo para los contribuyentes de ejercitar su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

Los plazos de prescripción se contarán a partir de la fecha en la que se produjo el vencimiento de la obligación, y ésta se interrumpe de conformidad a lo establecido en el artículo 50 de el mismo Código.

Desde otra perspectiva, la prescripción extintiva o liberatoria a la que se refiere el Código Tributario, puede considerarse como un castigo a la Administración Tributaria o al contribuyente, que siendo titular de un adeudo tributario, un crédito fiscal, o pudiendo efectuar verificaciones, rectificaciones u otros aspectos referidos en la ley, no lo hace dentro del plazo fijado en la misma, castigando la pasividad en la cobranza de adeudos. Y su efecto es dejar sin efecto todo el tiempo transcurrido antes de que ocurra el acto u hecho que interrumpe la prescripción. En el ámbito de obligaciones tributarias prescritas, pueden generarse responsabilidades de carácter administrativo, laboral y penal por parte de servidores públicos responsables de dicha situación.

Nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la Administración tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho años.

Se estima conveniente enumerar y comentar los actos que efectuados interrumpen la prescripción extintiva, que establece el Código Tributario en su artículo 50:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria.
2. La notificación de la resolución que confirme ajustes, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
6. La notificación de la demanda (Juicio Económico Coactivo).
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.

8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

La relación de la prescripción dentro del tema a investigar, es que el exportador para poder solicitar la devolución del Crédito del Impuesto al Valor Agregado, debe encontrarse en un plazo no máximo de cuatro años. Así mismo luego de efectuada la devolución del crédito fiscal, el ente fiscalizador tiene derecho a realizar verificaciones en ese mismo período.

Si se analiza detenidamente lo expuesto en los artículos indicados, relacionados con la prescripción debe considerarse que el Código Tributario literalmente en el artículo 47 párrafo final establece, “En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en **cuanto lo pagado en exceso o indebidamente cobrado, por concepto de tributos, intereses, recargos y multas**”.

Por lo que puede considerarse que el plazo de prescripción de 4 años aplica en específico a los pagos indebidos o pagos en exceso, sin embargo en este período se ha generalizado; es decir que ha sido utilizado para otras acciones aún cuando no se encuentre literalmente en dicho artículo.

Lo importante es definir si para efectos de la devolución del crédito fiscal es aplicable el período de cuatro años según el Código Tributario o debe considerarse lo establecido en el Código Civil en el artículo 1508, en el cual se establece: “(...) La prescripción extintiva se verifica en todos los casos no mencionados en disposiciones especiales, por el transcurso de cinco años, contados desde que la obligación pudo exigirse; y si ésta consiste en no hacer, desde el acto contrario a la obligación”.

Luego de lo expuesto con anterioridad puede concluirse que para efectos de la devolución del crédito fiscal el período de prescripción es de cinco años a la luz de lo establecido en el Código Civil. Sin embargo es importante considerar que este criterio puede no ser aceptado por la SAT, por lo que de forma conservadora debe considerarse el plazo de prescripción de 4 años. (7:129)

3.5 NOTIFICACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

Conforme lo establece el artículo 135 del Código Tributario, indica que: “Cédula de Notificación, la cédula debe contener nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario en su caso”.

Es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio de la cual, un servidor público, al servicio de la Administración Tributaria, hace saber al contribuyente o al responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha Administración. Procediendo para ello en la forma preescrita en la ley de la materia.

Conforme al Código Tributario se deben notificar personalmente las resoluciones que:

- Determinen tributos,
- Determinen intereses,
- Impongan sanciones,
- Confieran o denieguen audiencias,
- Decreten o denieguen la apertura a prueba,
- Denieguen una prueba ofrecida,

- Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto,
- Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo,
- Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero sí éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.

Para que las resoluciones produzcan el efecto primordial que les es propio, es decir, la exigibilidad de la deuda tributaria, es preciso que sean notificadas al sujeto pasivo. La fecha de la notificación determina tanto la apertura del plazo de ingreso del tributo a la Administración Tributaria (el pago), como la iniciación del cómputo del plazo para ejercitar el recurso correspondiente cuando no se esté de acuerdo con lo resuelto. Del artículo 127 al 141 del Código Tributario se enuncia todo lo relativo a las notificaciones.

Por lo antes indicado, se determina que en procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación tributaria, se le notifica al contribuyente o al responsable, al solicitante o interesado, un acto emanado de la Administración Tributaria, situación que no ocurre en las solicitudes de devolución de crédito fiscal, que solicitan los contribuyentes exportadores inscritos en el régimen especial, ante el Banco de Guatemala, ya que en el caso que el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria indicará, la improcedencia de la devolución en forma total o parcialmente al exportador, no se notifica al contribuyente exportador los fundamentos de hecho y de derecho que motivan la improcedencia de la devolución solicitada, dejando en estado de indefensión a los contribuyentes exportadores, al no poder ejercer su defensa mediante los recursos legales pertinentes. (9:68)

3.6 LA EMPRESA EXPORTADORA PREPARA Y PRESENTA LA DOCUMENTACIÓN SOLICITADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La ley en el artículo 18 establece: "(...) Se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito, en el recibo de pago cuando se trate de importaciones, o en las escrituras públicas conforme lo que dispone el artículo 57 de esta ley.
- b) Que dichos documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria (NIT), o su número de cédula.
- c) Que en el documento correspondiente se identifique la compra o la prestación del servicio.
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta ley.
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como cuenta por cobrar a favor del contribuyente."

3.7 EJECUCIÓN DEL TRABAJO

a) Auditorías de Gabinete:

Las auditorías de gabinete, por normativa interna las solicitudes de devolución presentadas por un monto de hasta Q. 500,000.00, consisten en :

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal
4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal
5. Verificación de extremos

Para solicitudes por montos de Q. 50,001.00 a Q. 100,000.00

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado
2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados
3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal
4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal
5. Verificación de extremos

Para solicitudes por montos de Q. 100,001.00 a Q. 1,000,000.00

3. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado
4. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados
5. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal
6. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal
7. Verificación de extremos

b) Auditorias de Campo:

Las auditorias de campo, por normativa interna, aplican para aquellas solicitudes mayores de Q. 1,000,000.00, consisten en:

1. Revisión de declaraciones del Impuesto al Valor Agregado
 2. Revisión de libros contables, compras y servicios adquiridos, ventas y servicios prestados
 3. Revisión de ventas y servicios prestados, ingresos y débito fiscal
 4. Revisión de compras y servicios adquiridos y crédito fiscal
 5. Verificación de extremos
- Como parte del procedimiento de autorización de devolución del crédito fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria debe cumplir con lo establecido en los artículos 16, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - El ente fiscalizador solicitará al contribuyente solicitante de la devolución, información y documentación contable que respalde el medio de pago del Impuesto al Valor Agregado a sus proveedores de conformidad al artículo 4 de la ley, en dicho artículo se establece la fecha del pago del impuesto.

3.8 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA QUE REALIZA LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Es importante conocer que aspectos son los que a la Administración Tributaria le interesa corroborar en los registros, por lo que a continuación se hace mención del procedimiento interno de la Administración al recibir una solicitud de devolución del Crédito Fiscal.

- La SAT cuenta con un sistema de control y gestión de expedientes el cual es revisado diariamente por el Jefe del Departamento Operativo de Fiscalización respectivo, éste verifica el reporte de todas las solicitudes de devolución recibidas en la sección de control de crédito fiscal. Posteriormente traslada al Departamento de Programación de

Fiscalización respectivo, dentro de los 3 días hábiles del mes siguiente un reporte con la información general de los contribuyentes que han solicitado devolución. En este reporte se informa si se ha nombrado auditoría de campo o auditoría de gabinete.

- El nombramiento de una auditoría de Gabinete o de Campo depende del monto de la solicitud presentada. Corresponde nombrar auditoría de gabinete para todas aquellas solicitudes con montos menores a Q. 1,000,000.00 y auditoría de campo a las solicitudes presentadas por montos mayores a Q. 1,000,000.00.

De conformidad al procedimiento interno de la Administración Tributaria, si la documentación que presenta el contribuyente para respaldar el pago a su proveedor no es satisfactoria, el auditor a cargo debe proceder de la siguiente forma:

- Debe efectuar el ajuste por el valor del crédito fiscal solicitado cuyo medio de pago no presentó satisfactoriamente el contribuyente, en el caso que dicho valor sea representativo debe de consultar al jefe de sección para que analice el caso y proceda a denegar en su totalidad la devolución.
- Para los efectos de lo establecido en los artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 20 del reglamento, el solicitante tendría que demostrar que su proveedor propuso dicha forma de pago, por convenir a sus intereses y que éste tiene por efectivamente cancelada la obligación y así conste en la factura. En todo caso, debe documentarse y aclararse en la contabilidad de ambos, las razones de actuación para verificar que dicho pago corresponde a la adquisición del bien o utilización del servicio por el que el solicitante reclama crédito fiscal. En caso que el gestionante no demuestre que el pago que efectuó es imputable a la adquisición del bien o utilización del servicio, por el que

solicita crédito fiscal, se estima que no procede la devolución de crédito por ese concepto.

- Autorizar la devolución del crédito fiscal por la diferencia entre el valor solicitado menos el valor ajustado.

El ente fiscalizador dentro de sus procedimientos internos establece que debe de resolverse FAVORABLEMENTE cuando:

- Se cumplan con los requisitos del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El crédito fiscal solicitado por los contribuyentes ante la Administración Tributaria debe de ajustarse cuando:

- El contribuyente no presente el total de la documentación que el auditor le solicite por medio de requerimiento debidamente notificado, de conformidad con el artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.
- Cuando el crédito fiscal no esté debidamente respaldado por la documentación legal correspondiente.
- Cuando el crédito fiscal por la importación, compra o adquisición de servicios no se aplique a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, que constituyan costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas del contribuyente, salvo prueba en contrario.
- Cuando el contribuyente trasladó el crédito fiscal solicitado al o los siguientes períodos donde se haya compensado parcial o totalmente el crédito solicitado.

- Cuando el contribuyente solicitante no realice ventas de exportación ni ventas a entidades exentas.

El Jefe de Sección de Control de Crédito Fiscal asigna los expedientes de acuerdo al orden cronológico en que vayan ingresando.

Habrà que tomar en cuenta dos aspectos importantes, si el contribuyente adquiere bienes o servicios al crédito que tipo de documentación espera el auditor que este presente como medio de prueba; así mismo debe considerarse que lo establecido en el artículo 4 de la ley y 20 del reglamento no es aplicable directamente para quien adquiere bienes y servicios si no para quienes los venden, serán los vendedores o prestadores del servicio quienes deberán reportar el impuesto por la venta realizada aun cuando su cliente no lo haya pagado en su totalidad.

Por lo que se considera que no existe argumento legal que soporte la denegatoria de la Devolución del crédito del Impuesto al Valor Agregado cuando el contribuyente, actuando en apego a la ley no ha cancelado a sus proveedores; en virtud a lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 23 que se lee: "Devolución del Crédito Fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución de crédito fiscal, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta ley." y el Artículo 16 establece: "Procedencia del Crédito Fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se aplique a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley, (...)".

Tal como puede observarse en el marco legal, el derecho a la devolución del Impuesto al Valor Agregado, no está condicionado al pago de dicho crédito; es decir que la norma legal no exige que el crédito fiscal, esté debidamente pagado al proveedor para poder optar a su solicitud de devolución.

El obligado a enterar el impuesto ante las cajas fiscales no es el comprador de los bienes o el adquirente del servicio, el obligado es el prestador del servicio

o vendedor de los bienes, por lo que no es aplicable la denegatoria del crédito fiscal al exportador por no contar con el pago efectivo de la compra, importación o servicio adquirido.

3.9 INFORMACIÓN A REVELAR

3.9.1 Plazos de espera para la resolución de la Solicitud

Las solicitudes presentadas ante el Banco de Guatemala, por los contribuyentes inscritos dentro del régimen especial de devolución el plazo de espera se encuentra de la siguiente forma:

- El Banco de Guatemala antes de dar curso a la solicitud de devolución verificará si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en este régimen especial de devolución. Comparado este registro procesará la solicitud dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes.
- Trasladará el original a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de 30 días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución, si corresponde la devolución esta se hará efectiva dentro de cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso no se reciba el informe que la administración debe trasladar, el Banco de Guatemala hará efectiva la devolución cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para efectuar la auditoría de gabinete. En ambos casos la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditamiento en su cuenta del banco designado por el exportador.

CAPÍTULO IV

“PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA AGILIZAR LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DE EMPRESAS QUE SE DEDICAN A LA EXPORTACIÓN DE CAFÉ EN GUATEMALA”

En este capítulo se muestra de forma secuencial las diferentes etapas que tiene la devolución del crédito fiscal y el proceso de evacuación de audiencia para solicitud de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el régimen especial, así como Procedimientos de auditoría para la agilizar la devolución del crédito fiscal.

Se desarrollará el caso de un exportador de café que realiza la solicitud de devolución del crédito fiscal en el régimen especial del Impuesto al Valor Agregado y el ente fiscalizador después de realizada la auditoría respectiva, le notifica al contribuyente la Audiencia y anexos, donde se hacen constar ajustes realizados al crédito fiscal, es decir que no se le devuelve en su totalidad el crédito fiscal solicitado por la empresa.

Ante esta situación la empresa EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA, debe realizar evacuación de audiencia de los factores que contribuyeron negativamente para la obtención del crédito fiscal solicitado, ya que durante varios meses han tenido el mismo resultado de resolución denegatorio por parte del ente fiscalizador y se han aceptado los ajustes realizados por el mismo, representando pérdida para la empresa, por lo que se determina la carencia de documentación para la revisión y comprobación del crédito fiscal existente en dicha empresa.

Actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria requiere más documentación de la que debería solicitarse, es por ello que se propone la implementación de procedimientos de auditoría que ayudan a agilizar el proceso de Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial.

La empresa EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA, con fecha 21 de junio de 2008, presentó ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la solicitud de inscripción en el régimen especial de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado; con fecha 28 de noviembre del mismo año, es recibida la resolución en la cual establece que fue aceptada dentro del régimen especial de devolución a partir del mes de julio de 2008, por lo que a partir de esta fecha, el crédito fiscal que se acumule deberá ser solicitado ante el Banco de Guatemala de conformidad a lo establecido en los artículos 25, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y los artículos 25, 26, 27, 28 , 29 y 30 de su reglamento.

4.1 ANTECEDENTES DE LA EMPRESA

Fundada en 1985, Exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima es la más antigua productora de café en Guatemala.

La historia de nuestra empresa da inicio cuando Enrique Gislope, un conocido empresario antigüeño fundó, a la edad de 18 años, la primera empresa tostadora de café en Antigüeña. Este inicio está registrado en los archivos de la Anacafé, y la compañía fue oficialmente fundada en 1988

HISTORIA

La empresa Exportadora de Café Sebastián, empresa orgullo Antigüeño y una de las mayores fuentes de trabajo de la región se ha mantenido desde hace más de 50 años en el comercio Guatemalteco.

Para conocer sus interesantes inicios y el desarrollo experimentado:

El 27 de noviembre de 1985, los señores ENRIQUE GISLOPE Y SEBASTIÁN MASTERS, decidieron constituir una Empresa bajo la Razón Social de "GISLOPE Y MASTERS", cuyo objeto era el transporte de cargas y de la compra y ventas de víveres y frutos del país. Transcurrido un tiempo ENRIQUE GISLOPE Y SEBASTIÁN

MASTERS, decidieron fundar una firma que se llamó "GISLOPE Y MASTERS & CIA cuyo objeto era las operaciones Mercantiles que se relacionaban con las negociaciones y beneficio general del café, en sus distintas manifestaciones, lo mismo que las negociaciones con otros frutos y en general compra y venta de mercancías secas, víveres e industrialización de pastas alimenticia.

Actualmente la empresa EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA es una de las plantas torrefactora mas modernas de Latinoamérica, y elabora un excelente producto con los mayores niveles tecnológicos y de calidad, comercializándolo por todo el país e incluso atravesando fronteras, prueba de esto es la consecución de la marca CAFÉ INCASA que reafirma que somos una de las empresas Cafetaleras mas importantes de Guatemala y con los mejores niveles de Seguridad e Higiene Industrial, además de ser una de las fuentes principales de empleo en Sacatepéquez y en todo el territorio Guatemala.

MISIÓN

La empresa EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA, tiene como misión la elaboración de un producto "café elaborado" con una alta pureza, calidad y competitividad, identificado por su sabor, olor y textura; satisfaciendo la necesidad de los mas exigentes paladares, contando para ello con un equipo de personas altamente capacitadas y aptas para contribuir con el reto de elaborar, distribuir y ofrecer nuestros productos, además de una serie de herramientas tecnológicas acorde a nuestros requerimientos, alcanzando el nivel de desarrollo que exige nuestro país, Latinoamérica y el mundo en general.

VISIÓN

Ser la primera empresa cafetalera líder en el mundo en ofrecer el mas competitivo producto "café elaborado", aunado al mas completo y eficiente conjunto de servicios y complementos, en la red de distribución mas amplia y productiva.

4.2 PROCEDIMIENTOS PARA SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL

a) Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal

La empresa debe realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal en el régimen especial, mediante formulario de declaración que autorice la Administración Tributaria, como se presenta a continuación en el siguiente modelo:

00 405

SAT
DECLARACION JURADA SOLICITUD DE DEVOLUCION
REGIMEN ESPECIAL DE CREDITO FISCAL A EXPORTADORES,
ANTE EL BANCO DE GUATEMALA

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION
DIA 29 MES 02 AÑO 2010

SAT- No. 20620097614

IDENTIFICACION

NUMERO DE IDENTIFICACION FISCAL (RUT) 1709078 CODIGO DE EXPORTADOR A-021108

EMPRESA Empresa Exportadora de Cafe Sebastian, Sociedad Anonima

CALLE Avenida Reforma CANTON 3-45 MUNICIPIO 9 DEPARTAMENTO Guatemala

Ciudad Guatemala C.A. 23028800

DETERMINACION DEL MONTO DE DEVOLUCIONES DE CREDITO FISCAL SOLICITADO

CREDITO FISCAL ACUMULADO PERIODO DE DEVOLUCION CONFORME CASILLA 12 CREDITO FISCAL PARA EL SIGUIENTE PERIODO DE FORMULARIO SAT-2012	16	263,500.00
(1) CREDITO FISCAL PERIODO <u>Bienvenido de Octubre y Noviembre 2009</u> SOLICITADO O A LAS SOLICITUDES PRESENTADAS ANTE EL BANCO DE GUATEMALA	17	85,500.00
(1) SOLICITUDES PAGADAS (Si son las correspondientes a aquellas por las cuales el Banco de Guatemala le emitió cheque a favor del contribuyente o a las solicitudes que se han hecho al Banco de Guatemala, y que están en proceso de Resolverse) NO DEBITADO EN DECLARACION REFERIDA EN CASILLA 16 DE ESTA SOLICITUD	18	46,428.00
(1) TOTAL DE CREDITOS FISCAL PENDIENTES DE DEVOLUCION CONFORME REGIMEN ESPECIAL	19	131,572.00
(1) AJUSTES FORMULADOS A CREDITOS FISCALES CORRESPONDIENTES AL PERIODO	20	
(1) AJUSTES A CREDITOS FISCALES CORRESPONDIENTE AL PERIODO	21	
(1) DEBANEADOS SEGUN RESOLUCION No _____ NOTIFICADA EL _____	22	
(1) CREDITO FISCAL ACUMULADO PENDIENTE DE DEVOLUCION CORRESPONDIENTE A DEL MES AÑO AL MES AÑO	23	131,572.00
MONTO DEL CREDITO FISCAL CUYA DEVOLUCION SE SOLICITA EN ESTE FORMULARIO	24	98,679.00
(2) MONTO DE DEVOLUCION EN LETRAS		
<u>Noventa y ocho mil seiscientos setenta y nueve quetzales.</u>		

(Copia de Declaración debe adjuntarse a la presente solicitud)

SAT- No. 201 9 854 02 12 Presentada el: DIA 24 MES 01 AÑO 2010

FORMA DE PAGO DE LA DEVOLUCION

FORMA DE DEVOLUCION CHEQUE ACREDITAMIENTO XXXXXXX

Banco del sistema designado para acreditar Banco Industrial

Numero de cuenta bancaria del contribuyente exportador 4-086102040

DECLARO Y JURO QUE SON VERDADEROS LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE FORMULARIO

FIRMA DEL REPRESENTANTE O APODERADO

Roberto Alfonso Guirrita Cobarr

IMPORTE DE CUENTAFRANCA

002267408

CONSTITUYENTE DE LA FIRMA REF LEGAL APODERADO

Roberto Alfonso Guirrita Cobarr

SECCION DE DEVOLUCIONES AL PAGO

29-02-2010

b) Elaboración de la Declaración Jurada de la Solicitud

El ente fiscal entrega un formulario denominado "Declaración Jurada Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado a Contribuyentes." Debe tenerse en cuenta que el motivo por el cual se solicita la presente declaración es para garantizar que el contribuyente con anterioridad no solicitó, recibió o compensó el crédito fiscal que solicita y debe ser presentado por el contribuyente al momento de solicitar la Devolución del Crédito fiscal.

DECLARACIÓN JURADA

DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DEL

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A CONTRIBUYENTES

Para efectos del trámite de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitada a la Superintendencia de Administración Tributaria,

Yo Carlos Rafael Albizures Guerrero, que me identifico con cédula número de vecindad número de orden A-1 y registro número 859863, extendida en el Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, con NIT 458965-7, actuando en calidad de propietario o Representante Legal X, de la empresa denominada Exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima, con NIT 170907-8, con domicilio fiscal en Avenida Reforma 3-45, Edificio Aristos zona 9, Guatemala, Solicito devolución X, o compensación _____.

De crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en el régimen especial, durante el período del 01 al 31 de diciembre de 2009, por un monto de Noventa y ocho mil seiscientos setenta y nueve quetzales exactos, (Q. 98,679.00), que equivale al 75% del crédito fiscal mensual, indicado en memorial ingresado a la administración Tributaria con el número 2009-01-84586, de fecha 17 de enero de 2010, registrado en el libro diario mayor general de la empresa.

DECLARO Y JURO QUE:

- No** He recibido devolución en efectivo, vales fiscales, vales tributarios escalonados, bonos, ni compensación de crédito fiscal del IVA, referentes al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni Tesorería Nacional, ni por alguna otra dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, a la fecha.
- No** He utilizado el crédito fiscal solicitado, en mis declaraciones de impuestos presentados a la Dirección General de Rentas Internas o SAT, por el mismo período y monto, con el propósito de realizar alguna auto compensación o compensación de oficio con cualquier otro impuesto a la fecha.
- No** He solicitado con anterioridad devolución de crédito fiscal del IVA por el mismo período y monto a la Dirección General de Rentas Internas y/o Unidad Especial de Ejecución y liquidación Tributaria, del Ministerio de Finanzas Públicas a la fecha.

Me responsabilizo de lo manifestado en la presente declaración y de las consecuencias que esto conlleve y me someto a las leyes vigentes Si cometo perjurio o falsedad en lo expuesto de conformidad con lo estipulado en el artículo 24 del Decreto Ley No. 106, artículos 459 y 460 del Decreto No. 17-73 del Congreso de la República y sus reformas, extendiendo, sello y firma la presente, a los 09, días de mes de Febrero, del año 2010.



Firma

AUENTICA

c) Modelo de Requerimiento de Información y Cédula de Notificación

Actualmente el ente fiscalizador procede a requerir la documentación que corresponde para verificar que la misma este correcta y sea del período solicitado del crédito fiscal, la cual es notificada legalmente.

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

CONTRIBUYENTE: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA
NIT: 170907-8
DOMICILIO FISCAL: AVENIDA REFORMA 3-45, EDIFICIO ARISTOS ZONA 9, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA

De conformidad con el **Nombramiento No. 2010-1-767 del 05 de marzo de 2010** (los) auditor (es) designado (s) para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, basados en lo que establecen los artículos 1,19, 98 numerales 1 al 13; 100 numerales 1, 2; 112 numerales 1 y del 3 al 7; 113, 114, 115, 116 y 130 inciso g) del Decreto número 6-91 Código Tributario y sus Reformas y el artículo 3 incisos a), f), g) e i) del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala, al contribuyente identificado en el epígrafe, se le requiere la documentación siguiente:

1. Original y fotocopia de la Escritura de Constitución.
2. Original y fotocopia del Acta notarial de nombramiento del Representante Legal.
3. Original y fotocopias de las Patentes de Comercio de Empresa y de Sociedad.
4. Copia y fotocopia de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período a que corresponde la devolución solicitada.
5. Folios de los libros de compras y servicios recibidos, diario, mayor general y estados financieros, donde esté registrado el crédito fiscal y del libro de ventas y servicios prestados.
6. Integración, si existe diferencia entre el crédito fiscal acumulado, según el libro mayor y el crédito fiscal acumulado según la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período solicitado, así como los documentos que respaldan la diferencia determinada.

7. Las **facturas de compras de mayor valor** que estén incluidas en el monto por el cual solicita devolución de crédito fiscal. Debe además adjuntar original y fotocopia certificada por el contador registrado del contribuyente, del anverso y reverso de los cheques cobrados por los proveedores, de los estados de cuenta bancarios en donde conste que los cheques fueron efectivamente debitados y de cualquier otra documentación que demuestre que los pagos de las facturas mencionadas fueron efectivamente realizados, de las compras mayores de Q50,000.00
8. Las **facturas de exportación de mayor valor**, con su respectiva declaración aduanera de exportación y declaración para el registro y control de exportación, documento de embarque, guía aérea o carta de porte.
9. Declaración Jurada Mensual de pago de retenciones del IVA efectuadas en el período impositivo al que corresponde la devolución solicitada, así como el detalle de las retenciones efectuadas.
10. Movimientos de activos fijos, cuando existan adquisiciones.

La documentación requerida deberá ser presentada con su respectivo original y fotocopias debidamente certificadas, por el contador registrado ante la Administración Tributaria

Lo requerido deberá cubrir el período impositivo de **diciembre de 2009** y deberá ser presentado al auditor nombrado en la 21 calle y 8ª. Avenida zona 1, Edificio de Finanzas Públicas 2º Nivel Departamento de Fiscalización, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de notificada la presente.

Guatemala, 26 de marzo de 2010.

f) 

Claudia Guzmán Mazariegos
Auditor Tributario
División de Especialización
Gerencia Regional Central

(f) 

Alejandro Rodríguez Castro
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, siendo las nueve horas con treinta, del día veintiséis de marzo del año dos mil diez en: Avenida Reforma tres guión cuarenta y cinco, Edificio Aristos zona nueve. NOTIFIQUÉ a: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA el contenido del Requerimiento de Información Número DOS MIL DIEZ – UNO – SETECIENTOS SESENTA Y SIETE - UNO, de fecha veintiséis de marzo de dos mil diez, entregándole una copia de los mismos por medio de esta cédula que recibió el señor Cesar Augusto Morales Ordoñez, quién bien enterado **SI** firma. **DOY FE.**_____



(F) _____

CONTRIBUYENTE

A-1 859458



Notificador

Claudia Guzmán Mazariegos
Auditor Tributario
División de Ejecución
Gerencia Regional Central

d) Evaluación de la Documentación presentada para devolución del Crédito Fiscal

El ente fiscalizador procede a verificar la documentación que forma parte del expediente de solicitud de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, la cual se lista a continuación, para realizar la auditoría respectiva:

- Fotocopia de formulario de solicitud de Devolución del Impuesto al Valor Agregado régimen especial
- Requerimiento de información realizado por el ente fiscalizador
- Fotocopia del nombramiento del representante legal de la entidad solicitante.
- Fotocopia autenticada de la cédula de vecindad del representante legal.
- Fotocopia autenticada de la patente de comercio.
- Fotocopia autenticada de la patente de sociedad y cláusula de la escritura de constitución donde se indique el objeto para el cual fue creada la sociedad.
- Fotocopia certificada por el contador de la empresa de la declaración del Impuesto al Valor Agregado. (Correspondientes al período solicitado).
- Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de los libros de ventas, compras, mayor general y estados financieros, donde se registra el crédito fiscal solicitado, y el folio donde conste su autorización y habilitación.
- Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de las facturas, del período mensual solicitado de diferente proveedor que respalde las compras más significativas.
- Fotocopia certificada por el contador registrado de la empresa de las facturas especiales de diferente proveedor que respalde las compras o servicios significativos.
- Fotocopia de la inscripción ante la Administración Tributaria del contador del contribuyente.

- Declaración jurada de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, indicando que el crédito no ha sido antes solicitado, recibido, devuelto o compensado de forma alguna.
- Listado de los 30 principales proveedores con información: Nombre, NIT, número, fecha y monto por factura.
- Listado de facturas comerciales que respalden las exportaciones realizadas.
- Declaración Jurada Mensual de pago de retenciones del IVA efectuadas en el período impositivo al que corresponde la devolución solicitada, así como el detalle de las retenciones efectuadas.

e) El ente fiscal procede a realizar la auditoria de gabinete al impuesto al valor agregado:

1. La auditoria del Impuesto al Valor Agregado -IVA, deberá efectuarse cumpliendo los siguientes procedimientos, para todos los períodos en revisión:

- Auditoría de las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado
- Auditoría del Libro de Ventas.
- Auditoria de los documentos de ventas y exportaciones
- Auditoria del libro de compras
- Auditoria de los documentos de compras, servicios recibidos e importaciones

Cuando deba aplicar muestras o pruebas selectivas en la auditoria, se deben considerar las pautas de orientación y el uso de indicadores tributarios.

- **Auditoria a las declaraciones de Impuesto IVA:**

-Verificar si se realizó la presentación de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado dentro del plazo legal.

-Analizar Papeles de Trabajo elaborados por el contribuyente para la elaboración de las declaraciones.

-Cotejar el pago de los impuestos con la información de la base de datos del Sistema, verificando que la información suministrada esté de acuerdo con lo exigido en las casillas de los formularios.

- **Auditoria de las ventas, servicios prestados y exportaciones:**

-Verificar la facturación de las ventas, para tales efectos se toma una muestra en un período determinado, como también la emisión de todas las facturas correspondientes a las notas de pedido cursadas por los clientes y si se detecta situaciones irregulares, se extiende el examen.

-Verificar que las ventas documentadas sean del período.

-Verificar que las facturas anuladas tengan sus originales invalidados y con todas sus copias anexas.

-Chequear que estén debidamente identificadas las facturas que contengan ventas exentas y de exportaciones.

-Efectuar un chequeo de la documentación extra contable para detectar posibles ventas afectas no registradas u omitidas, o el registro de operaciones afectas en cuentas de pasivo o de resultados a las cuales no se les aplicó el impuesto.

-Verificar que sus exportaciones se encuentren registradas en el Sistema.

-Deberá efectuarse cruce de información con clientes importantes para determinar la correcta facturación de todas las operaciones en todo el periodo en revisión, eso permite verificar, además:

- La aplicación o inclusión correcta del impuesto en las ventas.

- Que no exista postergación en el pago de un débito fiscal.

- Que no se esté facturando en cantidades menores a las entregadas a sus clientes en el mercado interno.

- **Auditoria de Compras y Servicios Recibidos:**

Verificar:

- En forma selectiva, valores documentados por compras, servicios recibidos o importaciones, con los montos contabilizados en el libro de compras.
- La contabilización correcta de toda la documentación por compras, servicios recibidos o importaciones en las columnas correspondiente del libro de compras.
- Que no exista duplicidad en la contabilización de las compras e importaciones.
- Notas de crédito estén rebajadas.
- Selectivamente los traspaso de folio a folio de libro de compras.
- Adecuada contabilización de los asientos de centralización en el libro Diario.
- Sumar selectivamente para algunos períodos las columnas del registro de compras y confronte con el total registrado. Si existen errores, se extiende el trabajo a otros períodos.
- Integración, si existe diferencia entre el crédito fiscal acumulado, según el libro mayor y el crédito fiscal acumulado según la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período solicitado, así como los documentos que respaldan la diferencia determinada.

f) Modelo de Informe con Ajustes, Audiencia y Anexos de la Administración Tributaria

Derivado de la auditoría realizada, el ente fiscal formula informe el cual no se da a conocer al contribuyente, indicando los hallazgos encontrados para la devolución del crédito fiscal y asimismo se realiza audiencia y sus anexos respectivos, los cuales son notificados legalmente, para dar a conocer al contribuyente los ajustes formulados, como se muestra a continuación:

En este caso se le formularon ajustes debido que el pago de facturas que respalda el crédito fiscal, se presume no fue efectivamente realizado, en virtud de que no presentó

las copias de los cheques o estados de cuenta bancarios en los que constan los pagos totales de las facturas, o la documentación de respaldo correspondiente si fue cancelada en efectivo.

Guatemala, 20 de junio de 2010

Licenciado:

Mario Leonel Perdomo Salguero

Jefe de la División de Fiscalización

Gerencia Regional Central

Se informa de los resultados de la Auditoría efectuada al contribuyente: **EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT: 170907-8** correspondiente a la Solicitud de Devolución de Crédito Fiscal número **405**, la cual fue presentada ante el Banco de Guatemala el 23 de Marzo de 2010, que corresponde al período impositivo de Diciembre de 2010, por un monto de crédito fiscal neto del período por **Q131,572.00** y valor solicitado de **Q98,679.00** equivalente al **75%** de dicho monto.

ALCANCE:

- Se realizó el requerimiento de información, el cual fué notificado legalmente al contribuyente.
- Se solicitaron originales y fotocopias certificadas de los libros de Compras, Ventas y Mayor
- Se solicitaron originales y fotocopias de las facturas de compras y de las exportaciones.

RESULTADOS:

- Revisión de la declaración jurada de solicitud de devolución con la documentación requerida al contribuyente y con los registros de la Administración Tributaria.
- Revisión de los cálculos aritméticos y registros de los libros de compras, ventas, mayor y balances.
- Verificación de la documentación de respaldo de compras y ventas.
- Verificación del registro del crédito fiscal del período y del saldo acumulado en el libro de compras y libro mayor.
- Verificación de los proveedores del contribuyente

CONCLUSIONES:

- a) Se formularon ajustes al crédito fiscal por **sesenta y nueve mil ochocientos ocho quetzales con ochenta y cuatro centavos**, en virtud de que no presentó las copias de los cheques o estados de cuenta bancarios en los que constan los pagos totales de las facturas, o la documentación de respaldo correspondiente si fue cancelada en efectivo, requisito para que proceda la devolución del crédito, por lo que luego de deducir los ajustes formulados, **PROCEDE** autorizar la devolución del crédito fiscal por la cantidad de **VEINTIOCHO MIL OCHOCIENTOS SETENTA MIL QUETZALES CON DIECISÉIS CENTAVOS (Q28,870.16)**, solicitado por el contribuyente **EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT: 170907-8**, correspondiente al periodo de diciembre de 2009.
- b) La auditoría se llevó a cabo de acuerdo con los procedimientos establecidos en la normativa de Devolución de Crédito Fiscal.

RECOMENDACIONES:

1. Se autoriza la devolución del crédito fiscal solicitado por el contribuyente **EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT: 170907-8**, por **VEINTIOCHO MIL OCHOCIENTOS SETENTA MIL QUETZALES CON DIECISÉIS CENTAVOS (Q28,870.16)**, luego de deducir los ajustes formulados por **sesenta y nueve mil ochocientos ocho quetzales con ochenta y cuatro centavos (Q69,808.84)**, correspondiente al período Diciembre de 2009.

2. Que se de a conocer al contribuyente la Audiencia por los ajustes formulados al Crédito Fiscal.

Atentamente,

f) 

Claudia Guzmán Mazariegos
Auditor Tributario
División de Especialización
Gerencia Regional Central

(f) 

Alejandro Rodríguez Castro
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

AUDIENCIA

Guatemala, 14 de Abril de 2010

Audiencia No. A-2010-02-01-000577
Expediente No. 2010-02-01-45-0000888
Nombramiento No. 2010-1-767

ASUNTO: Ajustes al crédito fiscal derivados de la auditoría efectuada al contribuyente: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA, con Número de Identificación Tributaria 170907-8, relacionados con el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período impositivo comprendido del 01 al 31 de Diciembre de 2009.

Se confiere al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en Avenida Reforma 3-45, Edificio Aristos zona 9, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, AUDIENCIA por TREINTA (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con los ajustes al crédito fiscal formulados por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes; asimismo, deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

Descripción	Folio(s)
HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
EXPLICACION DE AJUSTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1
ANEXO DE AJUSTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	1

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147, del Decreto número 6-91 Código Tributario y sus reformas, artículo 3 inciso a) del Decreto número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala, artículo 61 transitorio del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y artículo 68, numeral 7) de la Resolución Número 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria.



NOTIFÍQUESE:

Mario Leonel Perdomo Salguero
Jefe División de Fiscalización
Gerencia Regional Central



Nota: Al responder debe hacer referencia al número de Audiencia y de Expediente arriba indicados. Asimismo, acompañar copia legalizada del nombramiento del Representante Legal.

CONTRIBUYENTE: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA
 PERÍODO IMPOSITIVO COMPRENDIDO: del 01 al 31 de Diciembre de 2009

NIT: 170907-8

HOJA DE LIQUIDACIÓN
 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
 (Valores expresados en quetzales)

CRÉDITO FISCAL POR ACTIVIDADES DE VENTAS LOCALES

AÑO-MES	DÉBITOS POR VENTAS Y SERVICIOS	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS	REMANENTE CRÉDITO PERÍODO ANTERIOR	CRÉDITO CONSTANCIAS EXENCIÓN	CRÉDITO /DÉBITO ACUMULADO	AJUSTES AL DÉBITO FISCAL	AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO FISCAL SIGUIENTE PERÍODO	DÉBITO A COMPENSA R
DICIEMBRE 2009	41,433.00	55,588.00	31,719.00	0.00	45,874.00	0.00	0.00	45,874.00	0.00
TOTALES	41,433.00	55,588.00	31,719.00	0.00	45,874.00	0.00	0.00	45,874.00	0.00

CRÉDITO FISCAL POR ACTIVIDADES DE VENTAS DE EXPORTACIÓN

AÑO-MES	DÉBITO RESULTANTE OP. LOCALES	CRÉDITOS COMPRAS Y SERVICIOS	RETENCIONES EFECTUADAS	CRÉDITO ACUMULADO	MONTO DE CRÉDITO SOLICITADO	AJUSTES AL DÉBITO FISCAL	AJUSTES AL CRÉDITO FISCAL	CRÉDITO SUJETO A DEVOLUCIÓN	IMPUESTO A PAGAR
DICIEMBRE 2009	0.00	182,375.00	50,803.00	131,572.00	98,679.00	0.00	69,808.84	28,870.16	0.00
TOTALES	0.00	182,375.00	50,803.00	131,572.00	98,679.00	0.00	69,808.84	28,870.16	0.00

RESUMEN	SALDO S/AUDITORIA
DÉBITOS O CRÉDITOS RESULTANTES OP. LOCALES	-45,874.00
CRÉDITO FISCAL POR EXPORTACIONES	-182,375.00
RETENCIONES EFECTUADAS POR EXPORTADORES	50,803.00
CRÉDITO ACUMULADO SUJETO A DEVOLUCIÓN	-131,572.00
CRÉDITO CORRESPONDIENTE AL 75%	-98,679.00
CRÉDITO SOLICITADO	-98,679.00
DIFERENCIA SOLICITADA DE MAS (O DE MENOS)	0.00
TOTAL CRÉDITO AUTORIZADO PARA SU DEVOLUCION	-28,870.16
AJUSTES	69,808.84
REMANENTE QUE DEBE SOLICITAR TRIMESTRAL O SEMESTRALMENTE	-32,893.00

f)

Claudia Guzmán Masariga
 Abogada de Fideicomiso
 Gerencia Profesional Central

CONCEPTO	A PAGAR	A DEVOLVER
IMPUESTO A PAGAR	0.00	
SANCIÓN: MULTA DEL 100% SOBRE IMPUESTO A PAGAR	0.00	
CRÉDITO FISCAL ACUMULADO		-131,572.00
REMANENTE QUE DEBE SOLICITAR TRIMESTRAL O SEMESTRALMENTE		-32,893.00
MONTO DE CRÉDITO SOLICITADO		-98,679.00
AJUSTES		69,808.84
TOTAL DE CRÉDITO AUTORIZADO PARA SU DEVOLUCIÓN		-28,870.16
TOTAL A PAGAR	0.00	

f)

Abogado de Fideicomiso
 Gerencia Profesional Central

EXPLICACIÓN DE AJUSTES

CONTRIBUYENTE: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA

EXPLICACIÓN DE AJUSTES

PERÍODO IMPOSITIVO: del 01 al 31 de diciembre de 2009

NOMBRE DEL AJUSTE: Ajustes al Crédito Fiscal, por la adquisición de bienes y la utilización de servicios, respaldados con facturas cuyo pagos el contribuyente no demostró haberlos realizado efectivamente.

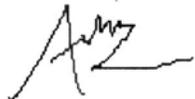
Valor de los Ajustes: Q69,808.84

EXPLICACIÓN: Derivado de la auditoría realizada al Impuesto al Valor Agregado, según solicitud de devolución de crédito fiscal, se determinaron ajustes al crédito fiscal registrado en el libro de compras y servicios recibidos y reportado en la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período referido, debido a que el contribuyente no documentó y no demostró ante la Administración Tributaria que los pagos de las facturas detalladas en el Anexo de ajustes, fueron efectivamente realizados, en virtud que no fueron presentadas las copias de cheque o cheques, del o los estados de cuenta bancarios, en los que consten los pagos totales de las facturas efectuados al proveedor. En consecuencia, procede formular los ajustes correspondientes, según detalle en Anexo de ajustes.

BASE LEGAL: Artículos 23 y 23 "A", del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 98 y 100 del Decreto 6-91, Código Tributario y sus reformas, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala, Vigentes en los períodos impositivos auditados.

f) 

Claudia Guzmán Mazariegos
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

(f) 

Alejandro Rodríguez Castro
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central

ANEXO DE AJUSTES

CONTRIBUYENTE: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA
 NIT: 170907-8
 IMPUESTO: AL VALOR AGREGADO
 PERÍODO IMPOSITIVO: del 01 al 31 DE Diciembre de 2009
 COMPENDIDO:

(CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES)

Factura serie y número	Fecha	NIT	Proveedor	Descripción	Monto Según Factura	Base Imponible	Crédito fiscal ajustado	Folio libro de Compras
Cambiaría "C" 15490	27-dic-09	584565-K	Alimentos de Guatemala, Sociedad Anónima	200 cajas de fertilizante y producto para cultivo de café	58,986.56	52,666.57	6,319.99	1761
"A" 195	30-dic-09	956587-6	Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima	Por arrendamiento de las áreas siguientes: Selección y Lavado de Productos, Recepción, comedor y Cuarto de Máquinas correspondiente al mes de diciembre de 2009.	127,082.64	113,466.64	13,616.00	1756
"A" 199	30-dic-09	956587-6	Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima	Por servicios de Personal de Producción correspondiente al mes de Diciembre de 2009.	465,479.93	415,607.08	49,872.85	1756
Total documentos		3	Total general		651,549.13	581,740.29	69,808.84	

f) 
 Claudia Guzmán Manríquez
 Auditor Tributario
 División de Fiscalización
 Gerencia Regional Central

f) 
 Alejandro Rodríguez Castro
 Supervisor de Fiscalización
 División de Fiscalización
 Gerencia Regional Central

CÉDULA DE NOTIFICACIÓN

En el municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala, siendo las _____ quince _____ horas con cincuenta _____ minutos, del día veinte _____ de Mayo del año dos mil diez, en Avenida Reforma, tres quión cuarenta y cinco, Edificio Aristos, zona nueve NOTIFIQUÉ A: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA,

-----LA AUDIENCIA número:-----

A-DOS MIL DIEZ-CERO DOS-CERO UNO-CERO CERO CERO QUINIENTOS SETENTA Y SIETE del catorce de abril del dos mil diez, la cual está integrada de cuatro folios, entregándole una copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que recibió: NORA MASTERS. Quien bien enterado(a) SI Firma.

(F) NORA MASTERS

Q-18 22658

(F) MARIA J. CIFUENTES

NOTIFICADO

**María José Cifuentes Contreras
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia Regional Central**

g) Evacuación de Audiencia por el Contribuyente:

La empresa verificó lo expuesto por el ente fiscalizador, en el cual indica que la Empresa Exportadora de Café Sebastián, S.A., no proporcionó la documentación necesaria para comprobar el pago de facturas que respaldan el crédito fiscal, la cual es solicitada para la verificación del correcto proceso de la Devolución de Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado y asimismo se revisó y verificó que dichos pagos fueron realizados posteriormente, por lo que es necesario realizar evacuación de audiencia por la gerencia de la empresa en donde exponga que la documentación que respalda el pago de las facturas señaladas por el ente fiscalizador, fueron efectivamente realizados posteriormente a la realización de la auditoría, para que le sea devuelto dicho crédito fiscal.

• **MODELO DE MEMORIAL PARA EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**



Licenciado

Mario Leonel Perdomo Salguero

Jefe de División de Fiscalización

Gerencia Regional Central de la

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–

Presente. .

Yo, Carlos Rafael Albizures Guerrero, de treinta años de edad, casado, guatemalteco, Abogado y Notario Público, con domicilio en el Municipio de Guatemala, actúo en mi calidad de Gerente General y Representante Legal de la entidad contribuyente **EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA**, cuyo número de identificación tributaria (NIT) es el 170907-8 y con domicilio en Avenida Reforma 3-45,

Edificio Aristos, zona 9, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, en forma respetuosa comparezco a **EVACUAR LA AUDIENCIA** identificada, al tenor de los artículos 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 16 de la Ley del Organismo Judicial, de conformidad de los términos siguientes:

RELACIÓN DE HECHOS:

- Con fecha 29 de febrero de 2010, mi representada conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado solicitó devolución del crédito fiscal por IVA del período comprendido del 1 al 31 de diciembre de 2009, según formulario SAT No. 2062 0097614, expediente número 000859 ante el Banco de Guatemala.
- Con fecha 26 de marzo de 2010 nos fue notificado el requerimiento de información número 2010-1-767-1, la que se presentó el 31 de marzo de 2010.
- El 20 de mayo de 2010, mi representada fue notificada de la audiencia número A-2010-02-01-000577 de fecha 14 de abril de 2010 por medio de la cual se nos dieron a conocer ajustes relacionados con el Impuesto al Valor Agregado por un monto total de Q69,808.84 correspondientes al período del 1 al 31 de diciembre de 2009, formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, como resultado de su auditoría de gabinete practicada, la cual se realizó como parte del procedimiento que lleva a cabo para atender nuestra solicitud de devolución de crédito fiscal presentada el 29 de febrero de 2010. Dicho ajuste afecta a mi representada toda vez que disminuye el monto de su derecho de devolución de IVA crédito lícitamente pagado y reclamado.
- Los ajuste formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria fueron Ajuste al crédito fiscal IVA por la cantidad de Q69,808.84 el que, según criterio del ente fiscalizador no procede debido a que el contribuyente no logro documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que el pago de las facturas que respalda el crédito fiscal, fue efectivamente realizado, en virtud de que no se presentó las copias de los cheques o estados de cuenta bancarios en los que constan los pagos totales las facturas, o la documentación de respaldo correspondiente si fue cancelada en efectivo, como retiros bancarios, prestamos obtenidos o la integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar dichas facturas con sus respectivos registros contables, en consecuencia, no se reconoce el crédito fiscal para efecto de devolución.
- Al respecto, manifestamos nuestra oposición y defensa en contra de los ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, por considerarlos improcedentes. En tal virtud, seguidamente entraremos a considerar en forma individual cada uno de los ajustes y a ofrecer los argumentos, así como los medios de prueba que desvanecen los ajustes formulados.

AJUSTE AL CRÉDITO FISCAL POR NO DOCUMENTAR EL PAGO DE FACTURA:

Sobre estos ajustes nos oponemos rotundamente con fundamento en las siguientes consideraciones de hecho:

El ente fiscalizador en su requerimiento No. 2010-1-767-1, de fecha 18 de marzo de 2010, requirió las facturas que detallo a continuación:

- a. Factura Cambiaria serie "C" No. 15490, emitida por Alimentos de Guatemala, Sociedad Anónima de fecha 27 de diciembre de 2009; en esa oportunidad se envió la Factura ya relacionada la cual se encontraba en los registros contables de la entidad como una Cuenta por Pagar.
- b. Con fecha 15 de marzo de 2010, se emitió el cheque No. 808, por un monto de Q58,038.56, con el cual se CANCELA TOTALMENTE la factura relacionada.
- c. Factura Serie "A" No.195, emitida por Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima, de fecha 30 de diciembre de 2009; en esa oportunidad se envió la factura ya relacionada.
- d. Con fecha 21 de Abril de 2010, se emitió el cheque No. 921, por un monto de Q125,040.24, con el cual se CANCELA TOTALMENTE la factura ya relacionada.
- e. Factura Serie "A" No. 199, emitida por Alquileres y Comercialización Sociedad Anónima, de fecha 30 de diciembre de 2010, en esa oportunidad se envió la factura ya relacionada.
- f. Con fecha 26 de Abril de 2010, se emitió el cheque NO. 930, por un monto de Q457,999.00, con el cual se CANCELA TOTALMENTE la factura ya relacionada.

Por lo que a la presente fecha, dichas facturas si se encuentran pagadas en su totalidad, cumpliendo con el requisito establecido en el Artículo 23 párrafo quinto numeral 2), inciso b) del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, para que proceda la devolución del Crédito Fiscal solicitado en su oportunidad.

Con base en lo manifestado argumentamos que legalmente y con fundamento en los artículos 23 y 25 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, ley vigente en el período impositivo auditado, que si es procedente la Devolución del Crédito Fiscal, de las Facturas ya relacionadas en virtud de que las mismas si están debidamente pagadas.

En función de las argumentaciones de hecho y derecho citadas, determinamos con amplitud lo improcedente del ajuste del IVA crédito fiscal planteado por la Superintendencia de Administración Tributaria y solicitamos su inclusión como parte del IVA crédito sujeto a devolución.

Medios de Prueba:

1. Ofrecemos como medios de prueba la explicación del ajuste que obra dentro del expediente administrativo número 2010-02-01-45-0000888; el Decreto Legislativo 27-92 y sus reformas, específicamente el artículo 16, párrafo 3.
2. El artículo 126 del Código Procesal civil y Mercantil establece lo siguiente:

“Las partes” tienen la carga de demostrar sus respectivas proposiciones de hecho.

Quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión; quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impeditivas de esa pretensión...”

Como puede apreciarse en la norma jurídica transcrita, la misma es clara, por lo que, al amparo del artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, no debe desatenderse su tenor literal bajo ningún pretexto.

En este sentido, como la Superintendencia de Administración Tributaria **es parte** dentro del presente procedimiento administrativo, tiene la obligación de demostrar las proposiciones de hecho que fundamenten la pretensión de que las facturas cuestionadas en realidad no fueron debidamente pagadas pero esto con comprobaciones documentales.
3. Factura Cambiaria serie “C” No. 15490, emitida por Alimentos de Guatemala, Sociedad Anónima de fecha 27 de diciembre de 2009:
4. Fotocopia debidamente certificada del anverso y reverso del Cheque No.808, de fecha 15 de marzo de 2010, emitido por la entidad Exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima a nombre de Aligua, por la cantidad de Q58,038.56, con lo cual queda demostrado que esa factura si se encuentra pagada en su totalidad.
5. Factura Serie “A” No. 195, emitida por Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima, de fecha 30 de diciembre de 2009.
6. Fotocopia debidamente certificada del anverso y reverso del cheque No. 921, de fecha 21 de Abril de 2010, emitido por la entidad Exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima a nombre de Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima por la cantidad de Q125,040.24, con lo cual queda demostrado que esa factura si se encuentra pagada en su totalidad.

7. Factura Serie "A" No. 199, emitida por Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima, de fecha 30 de diciembre de 2009.
8. Fotocopia debidamente certificada del anverso y reverso del cheque No. 930, de fecha 26 de Abril de 2010, emitido por la entidad Exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima, por la cantidad de Q457,999.00, con lo cual queda demostrado que esa factura si se encuentra pagada en su totalidad.

FUNDAMENTO DE DERECHO

El artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe y que no está obligada a acatar ordenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella; por su parte el artículo 12 del mismo cuerpo legal, establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competencia y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, **ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.**

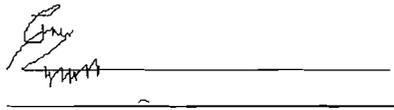
SOLICITUD:

1. Que se tenga por evacuada en tiempo y legalmente la audiencia número A-2010-02-01-000577, de fecha 14 de abril de 2010, el cual nos fue notificada el 20 de mayo de 2010.
2. Que el presente memorial se incorpore al expediente respectivo.
3. Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones así como de la calidad con la que comparezco.
4. Que se tengan por acompañados, presentados e incorporados, así como aceptados los medios de prueba relacionados en el presente memorial.
5. Que con fundamento en las pruebas aportadas y en los argumentos legales expuestos en el presente memorial, se declare desvanecido el ajuste al Impuesto al Valor Agregado formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria en la audiencia y expediente citado en el presente memorial, correspondientes al mes de diciembre de 2009; Ajuste al crédito fiscal IVA por la cantidad de Q69,808.84 el que, según criterio del ente fiscalizador no procede debido a que el contribuyente no logró documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas detalladas según Anexo de Ajustes fueron efectivamente realizados, en virtud de que no fueron presentados la copia el cheque o cheques, o del estado de cuenta bancarios en los que consten los pagos efectuados al

proveedor, o la documentación de respaldo correspondiente si fueron cancelados en efectivo.

6. En consecuencia se declaren sin lugar los ajustes ya que con el presente memorial y pruebas relacionadas, demostramos que efectivamente las factura relacionadas si fueron pagadas en su totalidad.
7. Que en consecuencia sea aprobada totalmente y sin ninguna disminución o ajuste, nuestra solicitud de Devolución IVA Crédito Fiscal correspondiente al mes de diciembre de 2009, presentada el 29 de febrero de 2010.
8. Que de conformidad con nuestros fundamentos legales y pruebas aportadas en el presente memorial se emita la resolución de conformidad con las peticiones expuestas en el presente memorial que en derecho corresponde y que no sea notificadas oportunamente

Atentamente,



CARLOS RAFAEL ALBIZUREZ GUERRERO

Guatemala, 14 de junio de 2010

h) Modelo de Resolución Favorable ante Evacuación de Audiencia

El ente fiscalizador procede a evaluar la documentación presentada por el contribuyente en la evacuación de audiencia, para dar una Resolución en donde especifica que en este caso se le devuelve lo ajustado, ya que los pagos realizados a los proveedores fueron realizados posteriormente a la auditoría realizada por el ente fiscal.

- **RESOLUCION DE AJUSTES DE LA SAT**

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Guatemala, veinticinco de julio de dos mil diez.

ASUNTO: CONTRIBUYENTE EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIÁN, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 170907-8, CON DOMICILIO FISCAL EN AVENIDA REFORMA 3-45, EDIFICIO ARISTOS, ZONA 9, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CORRESPONDIENTE AL PERÍODO IMPOSITIVO DE DICIEMBRE DE 2009.

SE TIENE A LA VISTA PARA RESOLVER, CON LOS ANTECEDENTES RESPECTIVOS, EL ASUNTO RELACIONADO Y,

CONSIDERANDO:

Que el 05 de marzo de 2010, se emitió nombramiento para verificar si procede o no, la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por Q98,679.00, según solicitud 000045, presentada por el contribuyente identificado en el asunto

CONSIDERANDO:

Que al contribuyente referido, se le confirió la audiencia **A-2010-02-01-000577**, notificada el 20 de mayo de 2010, mediante la cual se le dio a conocer el ajuste formulado al **CRÉDITO FISCAL** del **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**, correspondiente al período impositivo de diciembre de 2010, por **SESENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHO QUETZALES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q69,808.84)**, en virtud que el contribuyente no pudo documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que el pago de las facturas que respaldan el crédito fiscal, fue efectivamente realizado, en virtud de que no presentó las copias de los cheques o estados de cuenta bancarios en los que consten los pagos totales de las facturas, o la documentación de respaldo correspondiente si fue cancelada en efectivo, como retiros bancarios, préstamos obtenidos o la integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar dichas facturas con sus respectivos registros contables; de lo cual se dejó constancia en Acta de Actuaciones de Auditores Tributarios 105-2010 suscrita el 9 de marzo de 2010; en consecuencia, no se reconoce el crédito fiscal para efecto de devolución. Lo anterior conforme explicación y anexo, que se dieron a conocer en la audiencia conferida. El ajuste citado, fue deducido del

monto solicitado, por lo que se autorizó mediante Informe No. 2010-1-598 (folio 158 del expediente administrativo) devolver al contribuyente, crédito fiscal por **VEINTIOCHO MIL OCHOCIENTOS SETENTA QUETZALES CON DIECISÉIS CENTAVOS (Q28,870.16).**

CONSIDERANDO:

Que la audiencia conferida fue evacuada dentro del plazo legal, por el Representante Legal del contribuyente, señor Carlos Rafael Albizures Guerrero, quien acredita la calidad con que actúa, mediante memorial ingresado el 15 de junio de 2010, en Oficina Tributaria Guatemala de la Superintendencia de Administración Tributaria; en el que manifiesta su oposición y defensa en contra del ajuste formulado por la Superintendencia de Administración Tributaria, por considerarlo improcedente, indicando que a la presente fecha las facturas ya fueron canceladas en su totalidad, según detalle siguiente:

No.	FACTURA / SERIE	FECHA	PROVEEDOR	CHEQUE No.	FECHA	MONTO Q.
* 1.	Cambiaria 15490 "C"	27/12/2009	Alimentos de Guatemala, Sociedad Anónima	808	15/03/2010	58,038.56
2.	195 "A"	30/12/2009	Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima	921	21/04/2010	125,040.24
3.	199 "A"	30/12/2009	Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima	930	26/04/2010	457,999.00

* La factura se encontraba en los registros contables de la entidad como una cuenta por pagar.

Por lo que argumenta, que cumple con el requisito establecido en el artículo 23 párrafo quinto numeral 2), inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, vigente en el período auditado, lo cual hace procedente la devolución del crédito fiscal solicitado en su oportunidad. Cita como fundamentos de derecho, los artículos 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 126 del Código Procesal Civil y Mercantil, 10 y 16 de la Ley del Organismo Judicial; 5 y 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Como medios de prueba adjunta, fotocopias certificadas de cheques No. 808, 921 y 930 del Banco Industrial, Sociedad Anónima., facturas Nos. Cambiaria 15490 "C" del proveedor Alimentos de Guatemala, S.A.; 195 "A" y 199 "A" del proveedor Alquileres y Comercialización, S.A., y constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, con el objeto de obtener los elementos necesarios para la liquidación de las obligaciones tributarias referidas, la Administración Tributaria, al tenor de lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario y sus reformas, dictó Diligencias Para Mejor Resolver mediante Resolución R-2010-02-01-004585, notificada legalmente el 30 de junio de 2010, en la cual se solicitó lo siguiente: Originales de la Factura cambiaria serie C, número 15490 del proveedor Alimentos de Guatemala, Sociedad Anónima y facturas serie "A" números 195 y 199 del proveedor Alquileres y Comercialización, Sociedad Anónima; originales y fotocopias certificadas por el contador registrado, de los folios del Libro de Compras y Servicios Recibidos, en donde estén registradas las facturas indicadas anteriormente; originales de los cheques números 808, 921 y 930 del Banco Industrial, Sociedad Anónima y originales y fotocopias certificadas por el contador registrado, de los estados de cuenta del contribuyente, emitidos por el Banco Industrial, Sociedad Anónima, donde aparezcan los cheques números 808, 921 y 930. La documentación solicitada fue presentada el 05 de julio de 2010, de lo cual se dejó constancia en Acta No. 896-2010. Los argumentos expuestos y pruebas aportadas, adjunto al memorial de evacuación de audiencia, así como las recabadas mediante diligencias, se analizarán en el siguiente considerando.

CONSIDERANDO:

Que del análisis a las presentes actuaciones, pruebas y argumentos presentados por la Representante Legal del contribuyente, en la etapa de evacuación de audiencia, así como en la de Diligencias Para Mejor Resolver, se concluye en **desvanecer** el ajuste formulado al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado por Q69,808.84, de conformidad con los artículos 144 y 146 del Código Tributario y sus reformas, en virtud que el contribuyente aportó copia de los cheques y los estados de cuenta del Banco Industrial, Sociedad Anónima, en el que efectivamente aparecen debitados los cheques números 808,921 y 930, los cuales corresponden a los pagos de las facturas que se detallaron en el considerando anterior; además se comprobó que dichas facturas se encuentran debidamente registradas en los Libros de Compras y Servicios Recibidos y Mayor General. Por lo que los argumentos expuestos por la Representante Legal del contribuyente son convincentes, en virtud de haber presentado la documentación solicitada, las cuales constituyen prueba en contrario para desvanecer el ajuste al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Período impositivo de diciembre de 2009

(Cifras expresadas en quetzales)

PERÍODO IMPOSITIVO	CRÉDITO DECLARADO	RETENCIONES IVA EFECTUADAS	CRÉDITO FISCAL ACUMULADO	CRÉDITO FISCAL SOLICITADO	CRÉDITO FISCAL DEVUELTO EN INFORME 2010-1-954	CRÉDITO FISCAL AUTORIZADO PARA SU DEVOLUCIÓN EN ESTA RESOLUCIÓN
OPERACIONES DE EXPORTACIÓN						
DICIEMBRE 2009	182,375.00	50,803.00	131,572.00	98,679.00	28,870.16	69,808.84
TOTALES	182,375.00	50,803.00	131,572.00	98,679.00	28,870.16	69,808.84

Derivado de lo expuesto, se modifican los valores dados a conocer mediante la Audiencia conferida y se autoriza la devolución del crédito fiscal a través del Banco de Guatemala, por la cantidad de **SESENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHO QUETZALES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q69,808.84)**, que corresponde al monto desvanecido, para el efecto, el contribuyente deberá efectuar los trámites correspondientes ante dicha institución y presentar nombramiento del Representante Legal y copia de esta Resolución, para efectos de la devolución correspondiente.

POR TANTO:

La Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo expuesto y con fundamento en los artículos: 23 párrafo quinto numeral 2) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas; 19, 23, 69, 98, 100, 103, 112, 127, 130, 144, 146 y 150 del Código Tributario y sus reformas; vigentes en el período auditado; 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 26 y 50 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

RESUELVE:

Desvanecer el ajuste formulado al **Crédito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado**, correspondiente al período impositivo de diciembre de 2009, por **SESENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHO QUETZALES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q69,808.84)**, derivado que el contribuyente aportó las pruebas correspondientes al pago de las facturas ajustadas, por consiguiente se autoriza la devolución de crédito fiscal al contribuyente, por la cantidad de **SESENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHO QUETZALES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS (Q69,808.84)**, a través

del Banco de Guatemala, debiendo para el efecto, efectuar los trámites correspondientes ante dicha institución, adjuntando copia de la presente Resolución, según lo expuesto en la parte considerativa de la presente Resolución.

Notifíquese y entréguese copia de la presente Resolución al contribuyente en **AVENIDA REFORMA 3-45, EDIFICIO ARISTOS ZONA 9, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**, dentro del plazo establecido en la ley. Envíese copia de la Resolución debidamente notificada, a la Sección de Crédito Fiscal, de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional Central, para el control de devoluciones. Diligenciado lo anterior, trasládese el expediente al Archivo de la Superintendencia de Administración Tributaria para su guarda, custodia y futuras referencias.

4.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA AGILIZAR LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL:

La Administración Tributaria solicita por medio de Requerimiento de Información, mensualmente documentación para soportar el crédito fiscal solicitado por el contribuyente, sin embargo se considera oportuno indicar procedimientos que pueden agilizar la entrega de la documentación por parte del contribuyente.

a) Se solicita mensualmente documentación legal del contribuyente como lo son:

1. Original y fotocopia del Acta notarial de nombramiento del Representante Legal.
2. Original y fotocopias de las Patentes de Comercio de Empresa y de Sociedad.
3. Original y fotocopias de la Escritura de Constitución de la Sociedad.

Es necesario crear un Archivo permanente donde el auditor pueda verificar la documentación legal del contribuyente y que así no sea necesario solicitarlo mensualmente, solo solicitarlo cuando el contribuyente empiece con las solicitudes del crédito fiscal o cuando la vigencia de los mismos estén vencidos.

En el Artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, indica que se deben adjuntar fotocopias autenticadas de la documentación legal mencionada anteriormente, sin embargo no indica que tiene que solicitarse en toda las solicitudes del crédito fiscal, por lo que si existe un archivo permanente que esté actualizado y en donde el auditor pueda avocarse y verificar que dicha documentación esté vigente y verificar la actividad económica del mismo, entonces no sería necesaria solicitarla mensualmente por medio de Requerimiento de Información.

b) La Superintendencia de Administración Tributaria debe solicitar la documentación necesaria para la revisión del Crédito Fiscal solicitado, esto ayuda a agilizar el proceso de Devolución de Crédito Fiscal, por lo que dentro de la documentación requerida deben ser solicitadas solo las facturas necesarias, tanto en compras como en ventas.

Modelo de Requerimiento de Información para agilizar la devolución del crédito fiscal

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

CONTRIBUYENTE: EXPORTADORA DE CAFÉ SEBASTIAN, SOCIEDAD ANÓNIMA
NIT: 170907-8
DOMICILIO: AVENIDA REFORMA 3-45, EDIFICIO ARISTOS ZONA 9, MUNICIPIO DE GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE GUATEMALA
FISCAL: GUATEMALA

De conformidad con el **Nombramiento No. 2010-1-767 del 05 de marzo de 2010** (los) auditor (es) designado (s) para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, basados en lo que establecen los artículos 1, 19, 98 numerales 1 al 13; 100 numerales 1, 2; 112 numerales 1 y del 3 al 7; 113, 114, 115, 116 y 130 inciso g) del Decreto número 6-91 Código Tributario y sus Reformas y el artículo 3 incisos a), f), g) e i) del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos del Congreso de la República de Guatemala, al contribuyente identificado en el epígrafe, se le requiere la documentación siguiente:

1. Copia y fotocopia de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período a que corresponde la devolución solicitada.
2. Folios de los libros de compras y servicios recibidos, diario, mayor general y estados financieros, donde esté registrado el crédito fiscal y del libro de ventas y servicios prestados.
3. Integración, si existe diferencia entre el crédito fiscal acumulado, según el libro mayor y el crédito fiscal acumulado según la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado del período solicitado, así como los documentos que respaldan la diferencia determinada.

4. Las **10 facturas de compras de mayor valor** que estén incluidas en el monto por el cual solicita devolución de crédito fiscal. Debe además adjuntar original y fotocopia certificada por el contador registrado del contribuyente, del anverso y reverso de los cheques cobrados por los proveedores, de los estados de cuenta bancarios en donde conste que los cheques fueron efectivamente debitados y de cualquier otra documentación que demuestre que los pagos de las facturas mencionadas fueron efectivamente realizados, de las compras mayores de Q50,000.00.
5. Las **3 facturas de exportación de mayor valor**, con su respectiva declaración aduanera de exportación y declaración para el registro y control de exportación, documento de embarque, guía aérea o carta de porte.
6. Declaración Jurada Mensual de pago de retenciones del IVA efectuadas en el período impositivo al que corresponde la devolución solicitada, así como el detalle de las retenciones efectuadas.
7. Movimientos de activos fijos, cuando existan adquisiciones.

La documentación requerida deberá ser presentada con su respectivo original y fotocopias debidamente certificadas, por el contador registrado ante la Administración Tributaria

Lo requerido deberá cubrir el período impositivo de **diciembre de 2009** y deberá ser presentado al auditor nombrado en la 21 calle y 8ª. Avenida zona 1, Edificio de Finanzas Públicas 2º Nivel Departamento de Fiscalización, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de notificada la presente.

Guatemala, 26 de marzo de 2010.

- c) Posteriormente, en la auditoría que realiza la Administración Tributaria, el auditor fiscal debería crear una base de datos que ayude a agilizar la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, por medio de los papeles de trabajo, guías de auditoría e informes a realizar.

Según lo establece el artículo 25, numeral 3), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Devolución del Crédito Fiscal el Régimen Especial, se solicita ante el Banco de Guatemala y el mismo verifica el cumplimiento de requisitos exigidos, luego se traslada a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles realice la auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e Informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la Devolución del Crédito Fiscal.

Al analizar lo anteriormente mencionado y con la implementación de los procedimientos de auditoría indicados en el presente trabajo, la auditoría se realizará en veintitrés (23) días hábiles, lo que es de beneficio para el contribuyente ya que recibiría lo solicitado en su totalidad del Crédito Fiscal, en menor tiempo, siempre que el mismo presente toda la documentación solicitada.

CONCLUSIONES

1. Se confirma la hipótesis planteada en el plan de investigación debido que si el contribuyente cumple con presentar toda la documentación solicitada y se aplican procedimientos de auditoría para agilizar la devolución del crédito fiscal en el régimen especial, se realizará la devolución en un menor tiempo
2. Debe conocerse el proceso de producción de las empresas exportadoras para que se facilite la revisión de la documentación y realización de la auditoría por parte de la Administración Tributaria; asimismo, el desconocimiento y la inadecuada aplicación de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, por parte de las empresas exportadoras es una de las causas más frecuentes por las cuales la Administración Tributaria deniega parcial o totalmente la devolución del crédito fiscal y es necesario que se implementen procedimientos de auditoría que ayuden a agilizar el proceso de Devolución del Crédito Fiscal, en el régimen especial, ya que como se observa en el caso práctico la empresa exportadora de Café Sebastián, Sociedad Anónima no puede invertir en la compra de nueva mercancía, debido que la devolución del crédito fiscal solicitada no es precisa y oportuna, ya que para este caso se realizaron ajustes, lo cual perjudica a la empresa y afecta su capacidad de pago.
3. Es necesario que el auditor fiscal verifique la documentación legal del contribuyente, sin que sea necesario requerirlo mensualmente en cada solicitud de Devolución de Crédito Fiscal, por lo que la creación de un archivo permanente ayudaría a la revisión de la misma.

RECOMENDACIONES

1. Que las empresas exportadoras previo a solicitar la devolución del crédito fiscal, consideren que este sea evaluado por un Contador Público y Auditor, considerando el conocimiento que posee en materia contable, fiscal y legal. Esto con la finalidad de evitar atrasos, ajustes o denegatorias.
2. Normar una iniciativa de ley para que la Administración Tributaria, agilice el proceso para la devolución del crédito fiscal en el régimen especial.
3. La Ley del Impuesto al Valor Agregado debería disminuir el tiempo establecido para las solicitudes de Devolución de Crédito Fiscal en el régimen especial, para que al contribuyente le sea devuelto en un menor tiempo lo solicitado y pueda invertir en la compra de nueva mercadería.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria considere la necesidad de crear un Archivo Permanente debidamente actualizado, para que el auditor fiscal pueda verificar la documentación legal del contribuyente y no sea requerido mensualmente en cada solicitud de Devolución del Crédito Fiscal en el Régimen Especial.
5. Que se considere por parte de las empresas exportadoras, estudiantes y profesionales, el presente trabajo de tesis, ya que contiene información general, específica y actualizada, relacionada a la Auditoría Fiscal y los procesos administrativos para solicitar la devolución del crédito fiscal, como se puede observar en la presente tesis que propone procedimientos de auditoría para agilizar la devolución del Crédito Fiscal, en el régimen especial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. **CHICAS HERNÁNDEZ, RAÚL ANTONIO**
Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal
2. **UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**
Material de apoyo para las pláticas de orientación de tesis, julio 2000.
3. **PERDOMO SALGUERO, MARIO LEONEL**
Contabilidad Básica, julio 2009, Editorial Ecafya, 98 págs.
4. **CONGRESO DE LA REPÚBLICA,**
Acuerdo Gubernativo Número 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas
5. **DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL**
Cabanellas, Guillermo
6. **CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**
Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas
7. **GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA**
Derecho Tributario Tomos I, II, III, 195 págs.
8. **CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA,**
Decreto Número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributario
9. **CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA,**
Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus Reformas
10. www.infoagro.com/herbaceos/industriales/café.asp.
11. www.es.wikipedia.org/wiki/cafe
12. www.ipsniticias.net/nota.asp?idnews=86948

13. www.eco2site.com/news/febrero/cafe.asp
14. www.sirideec.org.co/paisaje/index.php?option=com
15. www.Cafédelimperio Guatemala.com/regiones.html
16. www.prensalibre.com/pl/2009/
17. www.sat.gob.gt